



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

Rechnungslegung in Albanien – mit einem Vergleich zu Österreich

Verfasserin

Marsela Xhaferaj

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Danksagung

„Erfolgreich bestanden“ waren wohl mit die schönsten Worte, die ich in letzter Zeit gehört habe.

Ich weiß aber auch, dass ich mein Diplom heute nicht in den Händen halten könnte, wenn es nicht viele Menschen um mich herum gäbe, die mich immer unterstützt haben.

An dieser Stelle möchte ich mich bei all jenen bedanken, die mir beim Erstellen dieser Arbeit durch ihre Unterstützung zur Seite gestanden sind. Ganz gleich wie, ohne Euch hätte ich das niemals geschafft.

Daher möchte ich mein Diplom zum Anlass nehmen, um mich zu bedanken, bei Herr Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger, Leiter des Institutes für Externes Rechnungswesen und Begutachter dieser Arbeit, der mich während der Anfertigung meiner Diplomarbeit begleitet und mich mit zahlreichen Tipps und Anregungen und noch mehr Geduld unterstützt hat,

bei meiner Betreuerin Mag. Regina Michalski-Karl, die mir durch ihre Betreuung und Geduld, sehr geholfen hat.

bei meinem Bruder Mirard Xhaferaj und meiner besten Freundin Inla Lezha, die mir wertvolle moralische Stützen waren und Menschen sind, auf die ich mich immer verlassen kann.

Weiters danke ich meine Freundin B. Sc. Kaltrina Durmishi, die sich bereit erklärt hat, meine Diplomarbeit gegenzulesen, sich nicht gescheut hat, Kritik zu üben und Verbesserungsvorschläge vorzubringen und mir auch moralisch immer zu Seite stand.

Ganz besonders bedanken möchte ich mich bei meinen Eltern Arsemin und Hekuran Xhaferaj. Euch ist diese Diplomarbeit gewidmet, denn ihr habt nicht nur mein Studium erst möglich gemacht, sondern ihr habt mich all diese Jahre hinweg tatkräftig unterstützt. Ihr habt mir in den schwierigen Jahren Mut zugesprochen, Ihr habt in meinen schwierigsten Stunden mit mir gelitten und Ihr habt wie keine anderen meine Erfolge mit mir gefeiert. Ich bin sehr glücklich zwei großartige Menschen immer an meine Seite zu haben.

In Liebe

Eure Marsela

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit an Eides statt,

- dass ich die vorliegende Arbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
- dass ich dieses Arbeitsthema bisher weder im In- noch im Ausland in gleicher oder ähnlicher Form einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht habe.
- dass diese Arbeit mit der vom Begutachter beurteilten Arbeit übereinstimmt.

Wien, am 19. April 2012

Marsela Xhaferaj

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------------|
| Abkürzungsverzeichnis..... | VII |
| Tabellenverzeichnis | X |
| 1. Einleitung | 1 |
| 1.1. Einführung in die Thematik..... | 1 |
| 1.2. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit..... | 2 |
| 2. Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen | 5 |
| 3. Grundlagen der Abschlüsse..... | 7 |
| 3.1. Allgemeines | 7 |
| 3.2. Zielsetzung der Abschlüsse | 12 |
| 3.3. Grundannahmen der Abschlüsse | 13 |
| 3.4. Qualitative Anforderungen an die Abschlüsse | 15 |
| 3.5. Auswahl und Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethode | 17 |
| 3.6. Behandlung der Ereignisse nach dem Abschluss | 21 |
| 3.7. Anhangsangaben | 21 |
| 3.8. Zusammenfassung..... | 22 |
| 4. Die Bestandteile der Abschlüsse..... | 24 |
| 4.1. Allgemeines | 24 |
| 4.2. Bilanz | 24 |
| 4.3. Gewinn- und Verlustrechnung..... | 26 |
| 4.4. Kapitalflussrechnung..... | 27 |
| 4.5. Eigenkapitalveränderungsrechnung | 28 |
| 4.6. Anhang | 29 |
| 4.7. Zusammenfassung..... | 32 |
| 5. Vorräte | 33 |

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 5.1. | Ansatz und Erstbewertung..... | 33 |
| 5.2. | Folgebewertung | 34 |
| 5.2.1. | Allgemeines..... | 34 |
| 5.2.2. | Wertminderung und Wertaufholung..... | 36 |
| 5.3. | Ausweis und Angaben..... | 37 |
| 5.4. | Zusammenfassung..... | 39 |
| 6. | Finanzinstrumente | 40 |
| 6.1. | Ansatz und Erstbewertung..... | 40 |
| 6.2. | Folgebewertung | 41 |
| 6.2.1. | Allgemeines..... | 41 |
| 6.2.2. | Wertminderung und Wertaufholung..... | 42 |
| 6.2.3. | Besonderheiten der Folgebewertung von Forderungen | 44 |
| 6.2.4. | Besonderheiten der Folgebewertung von passiven Finanzinstrumenten | 45 |
| 6.3. | Ausbuchung | 45 |
| 6.4. | Ausweis und Angaben..... | 46 |
| 6.5. | Zusammenfassung..... | 48 |
| 7. | Biologische Vermögenswerte..... | 50 |
| 7.1. | Ansatz und Erstbewertung..... | 50 |
| 7.2. | Folgebewertung | 51 |
| 7.2.1. | Allgemeines..... | 51 |
| 7.2.2. | Wertminderung und Wertaufholung..... | 51 |
| 7.3. | Ausweis und Angaben..... | 52 |
| 7.4. | Zusammenfassung..... | 53 |
| 8. | Sachanlagevermögen und immaterielles Anlagevermögen | 54 |
| 8.1. | Ansatz und Erstbewertung..... | 54 |
| 8.1.1. | Ansatz und Erstbewertung des Sachanlagevermögens..... | 54 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 8.1.2. | Ansatz und Erstbewertung des immateriellen Anlagevermögens | 56 |
| 8.1.3. | Ansatz und Erstbewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes | 58 |
| 8.2. | Folgebewertung | 58 |
| 8.2.1. | Folgebewertung des Sachanlagevermögens..... | 58 |
| 8.2.2. | Folgebewertung des immateriellen Anlagevermögens..... | 61 |
| 8.2.3. | Wertminderung und Wertaufholung..... | 62 |
| 8.2.4. | Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes..... | 64 |
| 8.3. | Veräußerung von Sachanlagevermögen und immateriellem Anlagevermögen | 65 |
| 8.4. | Ausweis und Angaben..... | 66 |
| 8.5. | Zusammenfassung..... | 69 |
| 9. | Leasingverhältnisse | 71 |
| 9.1. | Klassifizierung von Leasingverhältnissen..... | 71 |
| 9.2. | Bilanzierung beim Leasinggeber | 73 |
| 9.2.1. | Finanzierungsleasing | 73 |
| 9.2.2. | Operating-Leasing | 74 |
| 9.3. | Bilanzierung beim Leasingnehmer | 74 |
| 9.3.1. | Finanzierungsleasing | 74 |
| 9.3.2. | Operating-Leasing | 75 |
| 9.4. | Sale-and-lease-back | 75 |
| 9.5. | Anhangsangaben..... | 76 |
| 9.6. | Zusammenfassung..... | 77 |
| 10. | Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen..... | 79 |
| 10.1. | Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen | 79 |
| 10.1.1. | Allgemeines..... | 79 |
| 10.1.2. | Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Garantierückstellungen | 80 |
| 10.1.3. | Besonderheiten bei Ansatz von Rückstellungen für Gerichtsverfahren | 81 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 10.1.4. | Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen für belastende Verträge..... | 81 |
| 10.1.5. | Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen für Umweltverpflichtungen | 81 |
| 10.1.6. | Besonderheiten bei Ansatz von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen | 82 |
| 10.1.7. | Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Pensionsrückstellungen..... | 83 |
| 10.2. | Folgebewertung von Rückstellungen..... | 84 |
| 10.3. | Eventualschulden und Eventualforderungen | 84 |
| 10.4. | Ausweis und Angaben..... | 85 |
| 10.5. | Zusammenfassung..... | 87 |
| 11. | Erträge und bestimmte Aufwendungen | 89 |
| 11.1. | Allgemeines | 89 |
| 11.2. | Erträge aus dem Verkauf von Gütern | 89 |
| 11.3. | Erfolge aus der Erbringung von Dienstleistungen | 91 |
| 11.3.1. | Gruppierung und Aufspaltung von Dienstleistungsverträgen..... | 91 |
| 11.3.2. | Behandlung mehrjähriger Dienstleistungsverträge | 92 |
| 11.3.3. | Ermittlung der Erträge aus Dienstleistungsverträgen | 93 |
| 11.3.4. | Ermittlung der Aufwendungen aus Dienstleistungsverträgen..... | 93 |
| 11.4. | Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden | 94 |
| 11.5. | Ausweis und Angaben..... | 95 |
| 11.6. | Zusammenfassung..... | 97 |
| 12. | Zuwendungen und Beihilfen der öffentlichen Hand..... | 98 |
| 12.1. | Allgemeines | 98 |
| 12.2. | Ansatz und Bewertung von bestimmten Zuwendungs- und Beihilfearten..... | 98 |
| 12.2.1. | Allgemeines..... | 98 |
| 12.2.2. | Besonderheiten bei nicht monetären Zuwendungen..... | 99 |

| | | |
|------------|---|------------|
| 12.2.3. | Besonderheiten bei Zuwendungen für Vermögenswerte | 100 |
| 12.2.4. | Besonderheiten bei erfolgsbezogenen Zuwendungen | 100 |
| 12.2.5. | Besonderheiten bei Beihilfen der öffentlichen Hand | 100 |
| 12.3. | Ausweis und Angaben..... | 101 |
| 12.4. | Zusammenfassung..... | 102 |
| 13. | Ertragsteuern..... | 103 |
| 13.1. | Ansatz..... | 103 |
| 13.1.1. | Allgemeines..... | 103 |
| 13.1.2. | Ansatz der tatsächlichen Steuerschulden und -ansprüche | 104 |
| 13.1.3. | Ansatz der latenten Steuerschulden und -ansprüche | 104 |
| 13.2. | Bewertung der tatsächlichen und der latenten Steuern | 105 |
| 13.3. | Ausweis und Angaben..... | 107 |
| 13.4. | Zusammenfassung..... | 108 |
| 14. | Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse..... | 110 |
| 14.1. | Erstbewertung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung..... | 110 |
| 14.2. | Bewertung in den Folgejahren..... | 111 |
| 14.3. | Behandlung von Umrechnungsdifferenzen | 111 |
| 14.4. | Anhangsangaben | 112 |
| 14.5. | Zusammenfassung..... | 112 |
| 15. | Schlussbetrachtung | 114 |
| 16. | Anhänge..... | XI |
| 16.1. | Anhang I – Bilanz | XI |
| 16.2. | Anhang II – Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren..... | XV |
| 16.4. | Anhang IV – Kapitalflussrechnung nach der direkten Methode | XVII |
| 16.5. | Anhang V – Kapitalflussrechnung nach der indirekten Methode | XVIII |
| 16.6. | Anhang VI – Eigenkapitalveränderungsrechnung | XX |

Quellenverzeichnis XXI

Abstract XXVIII

Lebenslauf XXX

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------|---|
| § | Paragraph |
| € | Euro |
| % | Prozent |
| ABGB | Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch |
| Abs. | Absatz |
| AFRAC | Austrian Financial Reporting and Auditing Committee |
| alb. | albanische |
| a.o. | Außerordentliche |
| Art. | Artikel |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| bzw. | beziehungsweise |
| ca. | circa |
| d.h. | das heißt |
| dt. | deutsche |
| EU | Europäische Union |
| et al. | et alii |
| etc. | et cetera |
| f. | folgende |
| FBG | Firmenbuchgesetz |
| FIFO | First In First Out |
| Fn. | Fußnote |
| GesbR | Gesellschaft bürgerlichen Rechts |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GoB | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung |
| grds. | grundsätzlich |
| GuV | Gewinn- und Verlustrechnung |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HIFO | Highest In First Out |
| hrsg. | herausgegeben |
| IAS | International Accounting Standards |

| | |
|---------|---|
| i.d.R. | in der Regel |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| inkl. | inklusive |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| IWP | Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer |
| Jg. | Jahrgang |
| KFS | Fachsenat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KKK | Keshilli Kombetare i Kontabilitetit (Nationales Komitee für Revisionswesen) |
| LIFO | Last In First out |
| lit. | litera |
| lt. | laut |
| Nr. | Nummer |
| OG | offene Gesellschaft |
| o.g. | oben genannten |
| RL | Richtlinie |
| Rz. | Randziffer |
| S. | Seite |
| SKK | Standardi Kontabel Kombetare (Nationale Bilanzierungsstandard) |
| Tz. | Textziffer |
| u.a. | unter anderem |
| UGB | Unternehmensgesetzbuch |
| US-GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles |
| usw. | und so weiter |
| u.U. | unter Umständen |
| v.a. | vor allem |
| vgl. | vergleiche |
| WKO | Wirtschaftskammer Österreich |
| Z | Ziffer |
| z.B. | zum Beispiel |

z.T.

zum Teil

Tabellenverzeichnis

| | |
|--|----|
| Tabelle 1: Vergleich der Kontenrahmen zwischen Albanien und Österreich | 11 |
|--|----|

1. Einleitung

1.1. Einführung in die Thematik

Albanien, ist ein kleines Land in Südost Europa, das sich erst nach der Wende, – d.h. nach dem Sturz der kommunistischen Regierung in den Jahren 1989 / 1990, – zu einer freien Marktwirtschaft entwickelt hat. Seither hat sich das Land rasant entwickelt und viele ausländische, vor allem italienische Unternehmen, haben das große Potenzial (u.a. hoch qualifizierte Arbeitskräfte bei sehr niedrigem Lohnniveau) dieses Landes entdeckt.

Seit der Wende 1989 / 1990 konnte Albanien kaum Fortschritte in der Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen an die angestrebte freie Marktwirtschaft aufzeigen. Grundsätzlich erwies sich die Festigung der Rechtsstaatlichkeit in Albanien als sehr schwierig in der Umsetzung, was auch in der Gegenwart an Aktualität nicht verloren hat. Erst vor vier Jahren festigte sich die Rechtsstaatlichkeit in Albanien durch zahlreiche gesetzliche Neuerungen. Hintergrund der letzten Neuerungsphase, die den gesamten Rechtskader betroffen hat, sind die EU-Beitrittsbestrebungen Albaniens. Durch die Unterzeichnung des „Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen“ am 12.6.2006 hat sich Albanien u.a. zu Anpassungen an die europäischen Standards im Rechts- und Wirtschaftsbereich verpflichtet.¹ Die darauffolgenden Reformen haben zu einer kompletten Neu-erung der Gesetze, u.a. in den Bereichen des Handelsrechts und der Rechnungslegung, geführt und erfüllen mittlerweile europäische Anforderungen. Albanien hat im April 2009 auch einen Antrag² auf die Mitgliedschaft in der EU gestellt und die Verhandlungen um einen möglichen Kandidatenstatus hängen stark von weiteren Reformen in vielen Bereichen ab. Die albanischen Rechnungslegungsbestimmungen, die im Zuge dieser Neuerungsphase ebenfalls von Grund auf erneuert werden mussten, sind im Rechnungslegungsgesetz und in die Verordnung über die 14 nationalen Bilanzierungsstandards zu finden.

In den letzten Jahren gab es auch zahlreiche Investitionen aus dem deutschsprachigen Raum (Deutschland, Österreich, Schweiz) in Albanien, wie z.B. STRABAG oder Siemens AG. Das zunehmende Interesse deutschsprachiger Unternehmen am albanischen Markt, der als *emerging market* angesehen wird, macht Auseinandersetzungen mit den Unterschieden in den entsprechen-

¹ Quelle: <http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?lang=en&command=details&id=297&lang=en&aid=2006040&doclang=en> Stand: 4.3.2012.

² Quelle: <http://www.keshilliministrave.al/?fq=brenda&m=news&lid=10893&gj=gj2> Stand: 4.3.2012.

den Gesetzeslagen unumgänglich. Österreich ist bereits mit 50 Unternehmen vor Ort, was ein besonders großes Interesse Österreichs an Albanien zeigt.³

Die albanischen Rechnungslegungsbestimmungen, die SKK („*Standardet Kontabël Kombëtar*“⁴), orientieren sich sehr stark an den IAS und IFRS. Als kapitalmarktorientiertes System der Finanzberichterstattung zielen diese darauf ab, ein möglichst getreues Bild der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens darzustellen, um dem Eigenkapitalgeber alle wichtigen Informationen vor Auge zu führen. Dies soll internationalen Investoren die bereits bestehende Rechtssicherheit in Albanien vorweisen, um ausländische Investitionen im Land attraktiv zu machen. Weiters, gewährleistet die Anwendung dieser Bilanzierungsstandards eine erhöhte Vergleichbarkeit albanischer Unternehmen mit anderen Unternehmen weltweit.

Die albanischen Bilanzierungsbestimmungen bestehen aus 14 Standards, von denen in dieser Arbeit zwölf behandelt werden, da die übrigen zwei Standards die Konzernrechnungslegung betreffen. Diese Ausarbeitung setzt sich allerdings nur mit dem Jahresabschluss auseinander. Die Reformen der Rechnungslegungsbestimmungen bedeuten eine drastische Umstellung der Bilanzierungspraxis in Albanien, die vor der Umstellung im Unterschied zum heutigen Stand bei weitem nicht so umfangreich waren. Auch der *fair value* Ansatz hatte keine Anwendung und wurde in Albanien erst neu entdeckt. Ein weiteres Kennzeichen der entstandenen Rechnungslegungsbestimmungen in Albanien ist die Genauigkeit der Bestimmungen. Es gibt zwar Wahlrechte, jedoch hat der Gesetzgeber versucht, durch genaue Beschreibungen der meisten Vorgehensweisen der Bilanzierung bzw. Rechnungslegung, sehr wenig Interpretationsspielraum zu lassen.

Das zunehmende Interesse Österreichs an Albanien und das Fehlen einer vergleichbaren wissenschaftlichen Arbeit, die einen Vergleich zwischen den beiden Rechnungslegungsbestimmungen zum Thema hat, waren Motivation für die Erstellung dieser Arbeit.

1.2. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Die folgende Arbeit befasst sich mit dem Vergleich der Rechnungslegungsbestimmungen zwischen Albanien und Österreich. Die gesamte Ausarbeitung behandelt nur den Jahresabschluss, somit werden die konzernrelevanten Bestimmungen bzw. Standards nicht in die Ausarbeitung mit einbezogen. Die albanischen Rechnungslegungsbestimmungen, die sowohl den Jahresabschluss

³ Quelle: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=290860&DstID=0&BrID=49 Stand: 15.10.2011.

⁴ Zum Begriff „*Standardet Kontabël Kombëtar*“: die dt. Übersetzung lautet die nationalen Bilanzierungsstandards.

als auch den Konzernabschluss betreffen, werden nur aus Sicht des Jahresabschlusses erörtert und der Terminus „Jahresabschluss“ wird stellvertretend für alle Abschlüsse verwendet.

Ziel dieser Arbeit ist es, einen Überblick über die albanischen Rechnungslegungsbestimmungen zu geben und v.a. die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen beider Länder herauszufinden. In erster Linie werden die zwölf albanischen nationalen Bilanzierungsstandards, die sich mit dem Jahresabschluss beschäftigen, dargestellt und daraufhin wird auf die österreichischen Bestimmungen hingewiesen, die eine andere bilanzielle Behandlung als die albanischen Bestimmungen vorschreiben. Rechnungslegungsbestimmungen, die in beiden Rechnungslegungssystemen identisch sind, werden nicht genauer untersucht. Zu Themenbereichen (wie z.B. Behandlung von Leasingverträgen), die im UGB nicht geregelt werden, wird kein Vergleich zu den albanischen Bestimmungen vorgenommen. Bei Auftreten solcher Fälle wird in der Ausarbeitung auf die mangelnde Vergleichbarkeit hingewiesen.

Da alle albanischen Gesetze und Verordnungen, die in diese Arbeit erörtert werden, erst seit wenigen Jahren in Kraft getreten sind; und da keine zusätzliche Literatur wie Monografien und Kommentare über diese Gesetze und Verordnungen in Albanien publiziert wurden, konnte der Verfasser dieser Arbeit sich während der ganzen Ausarbeitung nur auf die Gesetzestexte stützen, die trotz der Bemühungen des Gesetzgebers natürlich Raum für Interpretation lassen. Ein praktischer Vergleich anhand von Bilanzbeispielen wurde nicht vorgenommen, da einerseits die albanischen Rechnungslegungsbestimmungen sehr umfangreich sind, andererseits kaum Quellen für die praktische Anwendung der albanischen Rechnungslegungsbestimmungen zu finden sind.

Am Ende dieser Ausarbeitung soll der Leser erstens einen Überblick des albanischen Rechnungssystems bekommen. Zweitens sollen ihm die Unterschiede in der Bilanzierung zwischen den beiden Ländern vor Augen geführt werden.

Die folgende Arbeit wird in 15 Kapitel gegliedert. Der Hauptteil der Ausarbeitung besteht aus den zwölf Kapiteln in denen die zwölf albanischen nationalen Bilanzierungsstandards erörtert werden. In jedem Kapitel wird grundsätzlich auf den Ansatz, Erstbewertung, Folgebewertung und auf den Ausweis und die Anhangangaben eingegangen. Am Ende jedes Kapitels werden die wichtigsten Bestimmungen und Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen zusammengefasst.

Die ersten zwei Kapitel geben eine kurze Einführung in die Thematik und Zielsetzung der Arbeit. Sie stellen die Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen in Albanien, die zur Entwicklung der freien Marktwirtschaft beigetragen haben, dar.

Die darauffolgenden zwölf Kapitel befassen sich jeweils mit einem SKK und den dazugehörigen österreichischen Regelungen.

Im Anschluss folgt im letzten Abschnitt die Schlussbetrachtung der Ausarbeitung.

2. Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen

Albanien hat im Vergleich zu Österreich eine sehr junge Rechtsordnung, die sich vor allem nach der Wende, dem Sturz der kommunistischen Regierung in den Jahren 1989 / 1990, entwickelt hat. Gesetzliche Regelungen in vielen Wirtschaftsbereichen haben erst die Entwicklung der freien Marktwirtschaft (bis dahin gab es nur staatlich zentralisierte Betriebe) möglich gemacht. In den letzten 20 Jahren hat der albanische Gesetzgeber eine Vielzahl an Gesetzen verabschiedet und zahlreiche Novellierungen der zuvor verabschiedeten Gesetze durchgeführt. Einige der wichtigsten Gesetze, die für die Entwicklung der freien Marktwirtschaft von besonderer Bedeutung sind, werden hier kurz erwähnt.

Ligji Nr. 7850 „Per Kodin Civil te Republikës së Shqipërisë“ datë 29.7.1994, kundgemacht im Bundesgesetzblatt Nr. 11 auf Seite 491. Es ist das albanische Pendant zum österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB). Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts wird als einzige Gesellschaftsform im *Kodi Civil* geregelt.

Ein weiteres sehr wichtiges Gesetz ist *Ligji Nr. 9901 „Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare“ datë 14.4.2008*, kundgemacht im BGBl. Nr. 60 auf Seite 2631. Es handelt sich hierbei um das albanische Gegenstück zum österreichischen Unternehmensgesetzbuch (UGB). In diesem Gesetz findet man die gesetzlichen Bestimmungen, die die / den eingetragene(n) Unternehmer(In), die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und letztlich die Aktiengesellschaft, regeln. Weiters stehen den inländischen und ausländischen Gesellschaften die Eröffnung von Zweigniederlassungen und Repräsentanzen offen. Denen stehen die bereits erwähnten Gesellschaftsformen zur Verfügung. In Albanien gibt es kein Aktiengesetz oder GmbH-Gesetz. Anders als in Österreich gibt es in Albanien nicht die Form der stillen Gesellschaft.

Im *Ligji „Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare“* gibt es konträr zu Österreich keine Größenklassen und größenabhängige Erleichterungen bezüglich der Bilanzierungsvorschriften für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften.

Ligji Nr. 9723 „Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit“, datë 3.5.2007, kundgemacht im BGBl. Nr. 60 auf der Seite 1604, ist das albanische Pendant zum österreichischen Firmenbuchgesetz (FBG). Dieses Gesetz bestimmt wer das Handelsregister, das das albanische Pendant zum öster-

reichischen Firmenbuch ist, führt und v.a. welche anmeldungspflichtigen Angaben in das Handelsregister einzutragen sind.

Sehr wichtig für die Rechnungslegung sind die folgenden Gesetze, Verordnungen und Richtlinien. *Ligji Nr. 9228 „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“ të ndryshuar, datë 29.4.2004*, kundgemacht im BGBl. Nr. 35 auf Seite 2712, regelt die grundsätzlichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsbestimmungen. Im Weiteren wird dieses Gesetz *Ligji „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“* oder *„Për Kontabilitetin“* bezeichnet.

Urdhër Nr.4292 „Për Shpalljen e Standardeve Kontabël dhe Zbatimin e Detyrueshem të Tyre“, datë 15.6.2006, kundgemacht im BGBl. Nr. 115 auf der Seite 4487, beinhaltet die 14 Nationalen Buchhaltungs- und Bilanzierungsstandards.

Vendimi Nr. 783, „Për Përcaktimin e Standardeve dhe të Rregullave Kontabël“, datë 22.11.2006, kundgemacht im BGBl. Nr. 137 auf Seite 5371, enthält u.a. die allgemeinen Grundsätze der Buchhaltung und Bilanzierung, bestimmt die Kontenklassen und regelt nahezu den gesamten Kontenrahmen.

Vendim Nr. 742 „Për Kriteret e Përzgjedhjes së Njërive Ekonomike, që duhet të zbatojnë Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit“, datë 07.11.2007, kundgemacht im BGBl. Nr. 154 auf Seite 4501, regelt die Schwellenwerte, ab dem die betroffenen Gesellschaften und Rechtssubjekte die Internationalen Buchhaltungs- und Bilanzierungsstandards anwenden müssen.

Ligji Nr. 10042 „Për disa Ndryshime e Shtesa në Ligjin Nr. 8957, datë 17.10.2002 “Për Ndërmarrjet e vogla e të mesme” të ndryshuar“, datë 22.12.2008, kundgemacht im BGBl. Nr. 199 auf Seite 10840, regelt die Schwellenwerte für die Mikro-, Klein- und Mittelbetriebe.

3. Grundlagen der Abschlüsse

3.1. Allgemeines

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, gelten die Bestimmungen der 12 SKK für alle Abschlüsse. Diese werden aber nur aus Sicht des Jahresabschlusses erörtert und der Terminus „Jahresabschluss“ wird stellvertretend für alle Abschlüsse verwendet.

Ligji „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“ enthält die Grundprinzipien für das Aufstellen des Jahresabschlusses. Dieses Gesetz muss von allen wirtschaftlichen Einheiten, die auf Gewinnerzielung gerichtet sind (auch Finanzinstituten und Muttergesellschaften), und unabhängig von ihrer rechtlichen (Gesellschafts-)Form angewendet werden. Die weiteren Gebilde, die nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind, unterliegen diesem Gesetz, falls besondere Gesetze nichts Abweichendes bestimmen.⁵ In Österreich unterliegen nicht alle Gesellschaftsformen der Rechnungslegungspflicht. Eine GesbR wird erst rechnungslegungspflichtig und muss ins Firmenbuch als OG oder KG eingetragen werden, wenn sie die Schwellenwerte des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB überschreitet.⁶

Alle wirtschaftlichen Einheiten, die dem *Ligji „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“* unterliegen, müssen ihren Jahresabschluss nach den Regeln der *Standardet Kontabël Kombëtar*⁷ (SKK) aufstellen.⁸

Dem *Ligji „Për Kontabilitetin“* unterliegen nicht:⁹

- a) Mikrounternehmen;
- b) Börsennotierte Unternehmen (und deren Tochtergesellschaften), die auf einen geregelten Wertpapiermarkt eingetragen sind und einen konsolidierten Abschluss aufstellen;
- c) Banken und ähnliche Finanzinstitute, Versicherungsgesellschaften und Rückversicherungsgesellschaften;
- d) Andere große nicht börsennotierte Unternehmen, die auf zwei aufeinanderfolgenden Jahren die nachfolgenden zwei Schwellenwerte¹⁰ überschreiten:

⁵ Vgl. § 1 f. *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

⁶ Vgl. § 8 Abs. 3 UGB i.V.m. § 189 Abs. 1 Z 2 UGB.

⁷ Zum Begriff „*Standardet Kontabël Kombëtar*“: die dt. Übersetzung lautet die nationalen Bilanzierungsstandards.

⁸ Vgl. § 4 Punkt 1 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

⁹ Vgl. § 4 Punkt 2 und 3 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

- i) Umsatz über 1.250.000.000 *lekë*¹¹ (ca. 9.615.385 €)¹²;
- ii) Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl von über 100 Arbeitnehmer im Jahr.

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und dem Anhang.¹³ In Österreich wird zwischen dem Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, der aus der Bilanz, der GuV und dem Anhang besteht, und dem Jahresabschluss von nicht Kapitalgesellschaften, der nur aus der Bilanz und der GuV besteht, unterschieden.¹⁴

Jede rechnungslegungspflichtige Einheit erstellt ein Mal jährlich den Jahresabschluss und muss dafür mindestens ein Mal im Jahr eine Inventur durchführen. Alle vorhandenen Vermögenswerte, Schulden und das Eigenkapital sind zu bewerten und zu inventarisieren. Die Bestandsaufnahme wird nach den von der Geschäftsführung beschlossenen Verfahren, die ein möglichst getreues Bild der vorhandenen Vermögenswerte und Schulden geben sollen, durchgeführt.¹⁵ Das § 192 UGB sieht i.d.R. eine körperliche Bestandsaufnahme vor, erlaubt aber auch weitere den GoB entsprechende Verfahren.

Der Jahresabschluss wird in albanischer Sprache verfasst und die Summen in albanischer Währung (*lekë*) ausgedrückt. Die Jahresabschlüsse der wirtschaftlichen Einheiten werden in den zuständigen Gerichten, bei denen sie angemeldet sind, spätestens einen Monat nach dem Tag der Feststellung des Jahresabschlusses, eingereicht.¹⁶ Der österreichische Gesetzgeber bestimmt eine Aufstellungsfrist von neun Monaten für Personengesellschaften und fünf Monaten für Kapitalgesellschaften.¹⁷

Alle Bücher und Belege eines Geschäftsjahres werden für zehn Jahre nach dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres aufbewahrt, es sei denn ein normativer Akt (eine Verordnung, ein

¹⁰ Vgl. § 2 *Për Kriteret e Përzgjedhjes së Njësisë Ekonomike, që duhet të zbatojnë Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit*.

¹¹ Die albanische Währungseinheit.

¹² Die Berechnung erfolgte mit einem Durchschnittskurs von 130 *lekë* / €.

¹³ Vgl. § 12 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

¹⁴ Vgl. §§ 193 Abs. 4 und 222 Abs. 1 UGB.

¹⁵ Vgl. § 7 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

¹⁶ Vgl. §§ 8, 15 und 16 Punkt 1 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

¹⁷ Vgl. §§ 193 Abs. 2 und 222 Abs. 1 UGB.

Erlass etc.) sieht eine längere Aufbewahrungsfrist vor.¹⁸ Der österreichische Gesetzgeber sieht dagegen eine Aufbewahrungsfrist von grds. nur sieben Jahren vor.¹⁹

Standardet Kontabël Kombëtar werden von dem *Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit*²⁰ (KKK) vorbereitet und aufgestellt. Aufgabe des KKK ist es u.a. neue SKK, angelehnt an internationalen Bilanzierungsstandards (IAS / IFRS), vorzubereiten, die bereits bestehenden SKK zu verbessern und etwaige in der Praxis auftretende Bilanzierungsprobleme zu lösen. Alle Bilanzierungsprobleme, die nicht explizit von den 14 SKK behandelt werden, müssen dem KKK berichtet werden. Es müssen die vorgeschlagenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Veränderung in der Vermögens- und Finanzlage wiedergeben, angewandt werden. Falls die SKK keine spezifische Bilanzierungs- und/oder Bewertungsmethode bestimmen; aber eine solche in den IAS / IFRS Standards vorgeschrieben ist, wird den wirtschaftlichen Einheiten die Anwendung der in den IAS / IFRS vorgeschriebenen Methoden empfohlen. Eine willkürliche Anwendung der SKK und der IAS / IFRS Standards ist nicht erlaubt. In Fällen, wo weder in den SKK noch in den IAS / IFRS spezifische Bilanzierungs- und / oder Bewertungsmethoden vorgeschrieben werden, müssen die wirtschaftlichen Einheiten geeignete Bilanzierungs- und / oder Bewertungsmethoden anwenden, die der internationalen Praxis für den unregulierten Bereich oder den Definitionen von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital sowie den Erträgen und Aufwendungen entsprechen.²¹ In Österreich wird das Rechnungslegungsgesetz nach den Regeln der Auslegung²² interpretiert um Lösungen für nicht geregelte Bilanzierungsfälle zu finden. Zudem lehnt sich die Praxis auch an die österreichischen GoB²³ und beachtet die Stellungnahmen des AFRAC und der WKO.

Der albanische Kontenrahmen ist in die Klassen 0 bis 9 und innerhalb jeder Kontenklasse in Gruppen mit zwei Ziffern (z.B. 10-19, 20-29, 30-39 usw.) aufgeteilt. Die Klasse 0 ist freigehalten für unternehmensspezifische Bedürfnisse. Die Klassen 1 bis 5 sind Bilanzkonten und Klassen 6 und 7 sind GuV-Konten. In der Klasse 1 sind das Eigenkapital, andere Eigenmittel (z.B. Rückstellungen und Rücklagen) und Fremdkapital (z.B. Schuldverschreibungen, Darlehen und Bankverbindlichkeiten) zu finden. Klasse 2 umfasst die Konten des Anlagevermögens. Klasse 3 ent-

¹⁸ Vgl. § 17 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare*.

¹⁹ Vgl. § 212 Abs. 1 UGB.

²⁰ Zum Begriff „*Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit*„: die dt. Übersetzung lautet das nationale Bilanzierungskomitee.

²¹ Vgl. § 19 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare* i.V.m. SKK 1.2 und 1.73 f.

²² Vgl. § 6 f. ABGB.

²³ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S 36. Ähnlich bereits Geist (1997), § 189 HGB, Rz. 23; Schauer (1999), A.IV., S. 3.

hält Konten des Inventurbestands und der unfertigen Erzeugnissen und somit das Sachumlaufvermögen. Klasse 4 beinhaltet die Konten, die in Verbindung mit Dritten stehen. Diese Kontenklasse umfasst sowohl Forderungen als auch Verbindlichkeiten. Klasse 5 umfasst Finanzkonten (Finanzinstrumente des Umlaufvermögens) verschiedener Art, beginnend von den Konten Bank und Kassa über geleistete Anzahlungen und andere Finanzinstrumente. Klasse 6 enthält alle Arten von Aufwandskonten und die Klasse 7 umfasst alle Arten von Ertragskonten. Klasse 8 ist für Sonderposten vorbehalten, wo v.a. die Konten über Haftungsverhältnisse und über gemietete Gegenstände außerhalb der Bilanz sowie Eröffnungs- und Schlussbilanzkonten zu finden sind. Klasse 9 ist dem internen (analytischen) Rechnungswesen gewidmet, falls das Unternehmen diese außerhalb der allgemeinen Buchführung führt.²⁴ Für einen besseren Einblick über die Unterschiede in den Kontenklassen beider Länder, folgt eine Gegenüberstellung in tabellarischer Form.

²⁴ Vgl. *Vendimi „Për Përcaktimin e Standardeve dhe të Rregullave Kontabël“* S. 17 – 31.

| | | |
|----------|---|---|
| | Albanien | Österreich ²⁵ |
| Klasse 0 | Frei | Anlagevermögen und Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes |
| Klasse 1 | Eigenkapital, andere Eigenmittel und Fremdkapital | Vorräte |
| Klasse 2 | Anlagevermögen | Sonstiges Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten |
| Klasse 3 | Inventurbestand und unfertige Erzeugnisse | Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten |
| Klasse 4 | Rechnungen mit Dritten | Betriebliche Erträge |
| Klasse 5 | Finanzinstrumente (Finanzkonten) | Materialaufwand und sonstige bezogene Herstellungsleistungen |
| Klasse 6 | Aufwendungen | Personalaufwand |
| Klasse 7 | Erträge | Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen |
| Klasse 8 | Sonderposten | Finanzerträge und Finanzaufwendungen, a.o. Erträge und a.o. Aufwendungen, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Rücklagenbewegung |
| Klasse 9 | Internes (analytisches) Rechnungswesen | Eigenkapital, unbesteuerte Rücklagen, Einlagen Stiller Gesellschafter, Abschluss von Evidenzkonten |

Tabelle 1: Vergleich der Kontenrahmen zwischen Albanien und Österreich

²⁵ Vgl. Grünberger (2009), S. 170 f.

Vendimi Nr. 783 „Për Përcaktimin e Standardeve dhe të Rregullave Kontabël“ beinhaltet einen allgemeinen für alle wirtschaftlichen Einheiten verbindlichen Kontenrahmen. Die wirtschaftlichen Einheiten verwenden grds. die von ihnen benötigten Konten. Sie können ihren Kontenplan detaillierter gestalten und in diesem auch Konten aufnehmen, die von dem allgemeinen Kontenrahmen nicht vorgesehen sind. Die Nummerierung und die Bezeichnung der Konten müssen mit denen des allgemeinen Kontenrahmens übereinstimmen. Falls es Geschäftsvorfälle gibt, die nicht in den vom allgemeinen Kontenrahmen vorgesehenen Konten aufgenommen werden können, müssen neue Konten nach den Regeln der geltenden Gesetze gebilligt werden.²⁶ Im Gegensatz dazu ist der ÖKW-Kontenrahmen nur eine Empfehlung.²⁷

3.2. Zielsetzung der Abschlüsse

Der Jahresabschluss nach albanischem Recht verfolgt das Ziel, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows eines Unternehmens zu geben, was der Zielsetzung der IAS / IFRS entspricht.²⁸ Das UGB macht eine Unterscheidung in der Zielsetzung, je nachdem ob es sich um eine Personen- oder um eine Kapitalgesellschaft handelt. Der Jahresabschluss einer Personengesellschaft muss „ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage“²⁹ geben, während die Zielsetzung des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft um das möglichst getreue Bild der Finanzlage erweitert wird.³⁰

Der auf Grundlage der SKK aufgestellte Jahresabschluss dient nur dem Informationszweck des Jahresabschlusslesers.³¹ Der nach den UGB Bestimmungen aufgestellte Jahresabschluss hat dagegen neben der Informationsfunktion auch eine Erhaltungsfunktion, eine Ausschüttungsbemessungsfunktion und eine Steuerbemessungsfunktion (Stichwort – Maßgeblichkeitsprinzip).³²

Die Zielsetzung des Jahresabschlusses kann nur erreicht werden, wenn:³³

- a) der Jahresabschluss den richtigen und vollständigen Inhalt des wirtschaftlichen Geschehens wiedergibt;

²⁶ Vgl. *Vendimi „Për Përcaktimin e Standardeve dhe të Rregullave Kontabël“*, S. 18.

²⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 75. Ähnlich bereits *Seicht* (2002), S. 10 und S. 410.

²⁸ Vgl. SKK 1.5.

²⁹ § 195 UGB.

³⁰ Vgl. *Altenburger* (1993), § 222 HGB, S. 202; *Nowotny* (2011), § 195 UGB, Rz. 30.

³¹ Vgl. SKK 1.5.

³² Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 17 – 19. So auch *Auer* (2000), S. 7; *Seicht* (2002), S. 712; *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 1.

³³ Vgl. SKK 1.6.

- b) die Erstellung des Jahresabschlusses auf hinreichend genaue Schätzungen (falls diese nötig sind) beruht;
- c) der Anhang und die sonstigen erläuternden Angaben des Jahresabschlusses ausreichend detailliert vorbereitet sind, um den Adressatengruppen einen Überblick der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows eines Unternehmens geben zu können, damit diese vernünftige Schlüsse daraus ziehen können.

Ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows eines Unternehmens ist nur möglich, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Bilanzierung) und alle 14 SKK richtig angewandt werden und wenn die Aktiva, Passiva, das Eigenkapital, die Aufwendungen und Erträge die Ansatz- und Bewertungskriterien der SKK erfüllen. In Fällen, wo die korrekte Anwendung eines SKK nicht zu einem möglichst getreuen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt, wird die wirtschaftliche Einheit (mit Zustimmung des KKK) andere Ansatz- und Bewertungsmethoden, die zu einem möglichst getreuen führen, anwenden (müssen). Das Prinzip der Bilanzwahrheit ist somit als ein *Overriding principle* konzipiert. Das Unternehmen muss im Anhang die Nichtanwendung des entsprechenden SKK erläutern.³⁴ In Österreich ist eine Abweichung von den Einzelbestimmungen grds. verboten.³⁵

3.3. *Grundannahmen der Abschlüsse*

Damit der Jahresabschluss seine Zielsetzungen erfüllt, muss er u.a. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) (Bilanzierung) entsprechen. Keine dieser GoB hat aber Vorrang gegenüber spezifischer Anforderungen der jeweiligen SKK.³⁶

Um seine Zielsetzungen zu erreichen, wird der Jahresabschluss nach dem Grundsatz der Periodisierung aufgestellt. Gemäß diesem Grundsatz werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen bei ihrem Auftreten erfasst und nicht wenn Zahlungsmittel und / oder Zahlungsmitteläquivalente ein- und abfließen. Sie werden im Jahresabschluss der Periode ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind. Alle nach dem Grundsatz der Periodisierung erstellten Jahresabschlüsse bieten den verschiedenen Adressatengruppen nicht nur Angaben über vergangene Geschäftsvorfälle, sondern auch über künftige Zahlungsverpflichtungen sowie Ressourcen, die in

³⁴ Vgl. § 9 *Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare* i.V.m. SKK 1.7 f.

³⁵ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 34 f. Gleiches auch Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 5; Fraberger / Petritz / Walter-Gruber (2010), § 222 UGB, Rz. 16; Nowotny (2011), § 195 UGB, Rz. 31.

³⁶ Vgl. SKK 1.34.

der Zukunft zu Zahlungsmittelzuflüssen führen werden. Stehen Aufwendungen realisierten Erträgen gegenüber, werden sie in der GuV in der gleichen Berichtsperiode wie die betreffenden Erträge ausgewiesen. Führen entstandene Aufwendungen erst in anderen Berichtsperioden zu wirtschaftlichem Nutzen, werden sie in der Periode erfasst, in der der damit verbundene wirtschaftliche Nutzen realisiert wird. Entsteht wirtschaftlicher Nutzen über einige Jahre hinweg und kann der Zusammenhang mit diesen Erträgen nur indirekt ermittelt werden, so werden die Aufwendungen indirekt durch vernünftige Verteilungsverfahren erfasst (z.B. Abschreibungsaufwand). Aufwendungen, die keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen bewirken, werden unverzüglich in der GuV erfasst.³⁷

Der Jahresabschluss wird unter der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt. Das bedeutet, dass die Wirtschaftstätigkeit des Unternehmens fortgeführt wird und weder die Absicht noch die Notwendigkeit besteht die Unternehmung zu beenden. Falls der Jahresabschluss nicht unter dieser Annahme aufgestellt wird, muss das angewandte Rechnungslegungsprinzip, auf dem der Jahresabschluss basiert, im Anhang erläutert werden. Das Management der Wirtschaftseinheit hat bei der Erstellung des Jahresabschlusses nicht nur die aktuelle Lage, sondern auch eine Einschätzung über die Entwicklung und den weiteren Fortbestand des Unternehmens für mindestens weitere 12 Monate nach dem Abschlussstichtag zu bewerten.³⁸ Der österreichische Gesetzgeber verzichtet bewusst auf die genaue Festlegung eines Zeitrahmens, innerhalb dessen die Prämisse der Unternehmensfortführung geprüft wird, weil die *going-concern* Prämisse vom individuellen Fall abhängig ist.³⁹

Die Vermögenswerte und Schulden, sowie die Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander saldiert werden, außer die Saldierung wird von einem SKK gefordert oder erlaubt. Es ist wichtig, dass sowohl die Vermögenswerte und Schulden als auch die Erträge und Aufwendungen gesondert dargestellt werden. Saldierungen vermindern grds. die Fähigkeit des Jahresabschlusslesers, die Geschäftsvorfälle zu verstehen und die künftigen Cashflows des Unternehmens abzuschätzen, es sei denn, die Saldierung spiegelt den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses besser wider.⁴⁰

³⁷ Vgl. SKK 1.35 – 37.

³⁸ Vgl. SKK 1.40 f.

³⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 48 f. So auch Bertl / Fraberger (1994a), S. 123; Fraberger / Petritz (2010), § 201 UGB, Rz. 39 f.

⁴⁰ Vgl. SKK 1.42 f.

3.4. *Qualitative Anforderungen an die Abschlüsse*

Qualitative Anforderungen steigern die Nützlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Information für die Adressaten. Die vier wichtigsten qualitativen Anforderungen sind Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.⁴¹ Der Jahresabschluss nach UGB ist einerseits an die GoB und andererseits an die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, (Finanz-), und Ertragslage gebunden.⁴²

Der Information eines Jahresabschlusses muss so dargestellt werden, dass sie einerseits informativ für den Jahresabschlussleser ist, der über ausreichende Kenntnisse in Finanzierung und Rechnungslegung verfügt und andererseits keine Missverständnisse und Zweideutigkeiten über den Inhalt der dargestellten Information entstehen lässt. Da der Jahresabschluss für einen breiten Adressatenkreis (Aktionär(Innen), Arbeitnehmer(Innen), öffentliche Hand, Lieferanten, Banken, usw.) aufgestellt wird, sollten die darin enthaltenen Informationen so aufschlussreich und verständlich wie möglich sein. Benützte Terminologie im Jahresabschluss sollte durchgehend unternehmensneutral und einheitlich bleiben.⁴³

Der Jahresabschluss beinhaltet alle wesentlichen Angaben, die die Vermögen-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens beeinflussen. Die Information wird dann als wesentlich bezeichnet, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die wirtschaftliche Entscheidung des Jahresabschlusslesers beeinflussen würde. Während der Erstellung des Jahresabschlusses muss fortwährend auf die Anforderung der Wesentlichkeit geachtet werden, da eine Überfüllung des Jahresabschlusses mit zu detaillierten Informationen der Verständlichkeit schadet.⁴⁴ Das UGB regelt die Kriterien der Relevanz und Wesentlichkeit nicht explizit. Sie sind aber Ausfluss von anderen GoB.⁴⁵

„Um nützlich zu sein, muss die Information verlässlich sein. Die Information trägt das Merkmal der Verlässlichkeit, wenn sie neutral ist und keine wesentlichen Fehler enthält sowie wenn sich die Adressaten darauf verlassen können, dass sie glaubwürdig darstellt, was sie vorgibt darzustellen oder was vernünftigerweise inhaltlich von ihr erwartet werden kann. [...]“.⁴⁶ Das UGB for-

⁴¹ Vgl. SKK 1.44.

⁴² Vgl. §§ 195 i.V.m. 222 UGB.

⁴³ Vgl. SKK 1.45 f.

⁴⁴ Vgl. SKK 1.48 f.

⁴⁵ Vgl. Auer (2000), S. 15 f.; Fraberger / Petritz / Walter-Gruber (2010), § 195 UGB, Rz. 14; Nowotny (2011), § 195 UGB, Rz. 14.

⁴⁶ SKK 1.55.

dert nicht explizit eine glaubwürdige Darstellung der Information, aber dies kann als ein Ausfluss des Grundsatzes der Bilanzwahrheit (Richtigkeitsgrundsatz) gesehen werden.

Für die Aufnahme der Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss ist der wirtschaftliche Gehalt der Transaktionen von Bedeutung. Grundsätzlich stimmt der wirtschaftliche Gehalt mit der rechtlichen Gestaltung überein, dies muss aber nicht zwangsläufig immer der Fall sein (z.B. bei dem Finanzierungsleasing). Deswegen ist der wirtschaftliche Gehalt von größter Wichtigkeit bei der Aufnahme in den Jahresabschluss.⁴⁷ Das UGB regelt diese Anforderung nicht explizit (nicht positivierte GoB).⁴⁸

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses muss ein gewisses Maß an Sorgfalt und Vorsicht bei den erforderlichen Schätzungen geübt werden, um eine Überschätzung der Vermögenswerte und Erträge bzw. eine Unterschätzung der Schulden und Aufwendungen zu vermeiden. Das Vorsichtsprinzip rechtfertigt aber nicht eine bewusste Unterschätzung der Vermögenswerte und Erträge bzw. eine Überschätzung der Schulden und Aufwendungen.⁴⁹ In Österreich hat das Vorsichtsprinzip einen höheren Stellenwert (übergeordnetes Prinzip) als in Albanien und findet Ausprägung u.a. ebenso im Realisationsprinzip für den Gewinn, im Imparitätsprinzip für den Verlustausweis und in der Berücksichtigung von Wertminderungen, unabhängig vom Bilanzergebnis.⁵⁰

Der Jahresabschluss muss vollständig sein, d.h. alle erforderlichen Informationen beinhalten, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzustellen.⁵¹

Das Management soll bei der Erstellung des Jahresabschlusses dieselben Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, dieselbe Gliederung und Formblätter über die Jahre verwenden.⁵² Für Österreich gilt dasselbe mit der Ausnahme, dass die Bilanzierungsmethoden dem Stetigkeitsgebot nicht unterliegen.⁵³ Diese Stetigkeit in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, in Gliede-

⁴⁷ Vgl. SKK 1.57 – 58.

⁴⁸ Vgl. *Fraberger / Petritz / Walter-Gruber* (2010), § 195 UGB, Rz. 14; *Nowotny* (2011), § 195 UGB, Rz. 14.

⁴⁹ Vgl. SKK 1.60 f.

⁵⁰ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 53 – 55. Ähnliches auch *Schauer* (1999), A.IV., S. 24 f.; *Auer* (2000), S. 19 f.; *Krejci* (2008), S. 184; *Urnik / Urtz* (2011), § 201 UGB, Rz. 54.

⁵¹ Vgl. SKK 1.62 f.

⁵² Vgl. SKK 1.64.

⁵³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 45. Gleiches auch *Altenburger* (1993), § 201 HGB, S. 83 und § 236 HGB, S. 398; *Bertl / Fraberger* (1994b), S. 156; *Gassner / Lahodny-Karner* (1998), § 201 Abs. 2 Z 1 HGB, § 201 Abs. 2 letzter Satz HGB, Tz. 7 und 10; *Auer* (2000), S. 24; *IWP / RL 1* (2010), Rz. 6 – 9.

rung und Formblätter ermöglicht erstens die Vergleichbarkeit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens über die Zeit. Zweitens, erleichtert sie die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse verschiedener Unternehmen.⁵⁴ Eine Abweichung von der Gliederung oder der angewandten Formblätter ist nur möglich, wenn:⁵⁵

- a) diese Abweichung von neuen oder überarbeiteten SKK-s gefordert wird;
- b) die neue Gliederung eine verbesserte und umfassendere Darstellung der Vermögens-, Finanz-, Ertragslage und der Cashflow der wirtschaftlichen Einheit ermöglicht (z.B. bei Unternehmensumstellungen).

Die vergleichenden Informationen der Vorperiode müssen nicht nur für alle im Jahresabschluss enthaltenen Summen, sondern auch für die beschreibenden Angaben (v.a. im Anhang), wenn dies für ein besseres Verständnis der Geschäftsvorfälle und anderen Ereignissen nötig ist, angegeben werden.⁵⁶

Falls die Notwendigkeit zur Änderung der Gliederung der Informationen besteht, müssen auch die vergleichenden Informationen der früheren Berichtsperioden geändert werden, damit diese mit der neuen Gliederung übereinstimmen.⁵⁷ Die Darstellung der Durchbrechung der formellen Stetigkeit ist im UGB offen gelassen. Eine verbale Erläuterung im Anhang ist ausreichend aber die Auswirkung der Durchbrechung kann auch durch die Anpassung der Vorjahreszahlen ersichtlich gemacht werden.⁵⁸

3.5. Auswahl und Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethode

Die anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen den GoB Rechnung tragen. Die Anwendung ungeeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann nicht durch Beschreibungen und Erklärungen richtig gestellt werden.⁵⁹ Die albanische Regelung gibt den auch in IAS 1.18 niedergeschriebenen international anerkannten Rechnungslegungsgrundsatz wider. Der österreichische Gesetzgeber folgt nicht diesem Grundsatz und bestimmt in § 222 Abs. 2 letzter Satz UGB, dass weitere Angaben im Anhang zu machen sind, falls ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus besonderen Gründen und Umständen nicht möglich ist.

⁵⁴ Vgl. SKK 1.65 Satz 1.

⁵⁵ Vgl. SKK 1.67.

⁵⁶ Vgl. SKK 1.68.

⁵⁷ Vgl. SKK 1.69.

⁵⁸ Vgl. Hofians (2011), § 223 UGB, Rz. 7.

⁵⁹ Vgl. SKK 1.70 f.

In Fällen, wo der wirtschaftlichen Einheit durch die SKK ein Wahlrecht zwischen verschiedenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zugesprochen wird, muss die wirtschaftliche Einheit die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang erläutern.⁶⁰

Nachdem eine geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsmethode gewählt wurde, muss diese über die Jahre beibehalten werden.⁶¹ Eine Änderung der einst gewählten Methode ist nur erlaubt, wenn:⁶²

- a) die Änderung von neuen oder überarbeiteten SKK bzw. vom *Ligji „Për Kontabilitetin“* gefordert wird;
- b) die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode eine objektivere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ermöglicht.

Das österreichische Gesetz erlaubt eine Abweichung vom Stetigkeitsgebot nur bei Vorliegen von besonderen Umständen.⁶³ Diese besonderen Umstände umfassen einen erweiterten Anwendungsbereich als das albanische Recht vorgibt. Hier wird v.a. auf die Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum „Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB)“, vom Juli 2010 verwiesen.

Die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode muss retrospektiv auf den Beginn der frühesten ausgewiesenen Periode durchgeführt werden, sodass die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode so angewendet wird, als sei sie immer verwendet worden. Die vergleichenden Informationen für frühere Perioden werden angepasst und dargestellt, sodass diese die neue Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode widerspiegeln. Der Eröffnungsbilanzwert der einbehaltenen Gewinne wird angepasst, um die Änderungen für eine oder mehrere frühere Perioden widerzuspiegeln.⁶⁴ Eine retrospektive Änderung wird nicht durchgeführt, wenn:

- a) die Änderung mit der erstmaligen Anwendung eines neuen SKK erfolgt und in diesem spezifische Übergangsvorschriften vorgeschrieben werden, oder
- b) der auf frühere Perioden anfallende Anpassungsbetrag nicht verlässlich bestimmt werden kann.⁶⁵

⁶⁰ Vgl. SKK 1.72.

⁶¹ Vgl. SKK 1.75 Satz 1.

⁶² Vgl. SKK 1.75 Satz 2.

⁶³ Vgl. § 201 Abs. 2 letzter Satz UGB.

⁶⁴ Vgl. SKK 1.76 f.

⁶⁵ Vgl. SKK 1.76.

Wenn es praktisch unmöglich ist die Auswirkungen der Änderung einer Bilanzierungsmethode auf die Vergleichsinformationen zu bestimmen, wird eine retrospektive Anpassung nur ab dem Beginn der bestehenden Berichtsperiode durchgeführt. Die Anpassung der früheren Berichtsperioden wird durch die Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der einbehaltenen Gewinne wiedergegeben. Die SKK können aber bestimmen, ob die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur prospektiv durchzuführen ist.⁶⁶ Gemäß § 236 Z 1 UGB sind im Anhang insbesondere anzugeben: „Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen“. Bei der Änderung von Bilanzierungsmethoden ist eine Berichterstattung ausreichend, da wie bereits erwähnt, die Bilanzierungsmethoden nicht dem Stetigkeitsgebot unterliegen. Liegt die Änderung einer Bewertungsmethode vor, müssen für die jeweiligen Bilanzposten eine Begründung für die Abweichung sowie die Beschreibung der Abweichung der Bewertungsmethode zum Vorjahr im Anhang angegeben werden.⁶⁷ „Der Einfluss von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Dies erfordert in der Regel zahlenmäßige Angaben über die Auswirkungen, da sonst die Höhe des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und insbesondere auf die Ertragslage nicht ausreichend erkennbar ist.“⁶⁸

Einige Posten des Jahresabschlusses sind mit Ungewissheiten verbundenen und können nicht präzise bewertet, sondern nur geschätzt werden. Schätzungen spielen eine wichtige Rolle bei der Erstellung des Jahresabschlusses (z.B. Schätzung der Nutzungsdauer oder Restnutzungsdauer bei Überalterung von Anlagevermögen, Schätzung der Rückstellungen, usw.). Sie erfolgen immer auf der Grundlage der letzten verfügbaren Informationen. Obwohl eine Schätzung überarbeitungsbedürftig sein kann, erfolgt eine Änderung der Schätzung erst dann, wenn die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, sich ändern oder neue Informationen bekannt werden.⁶⁹ Die Änderung einer Schätzung wird in Österreich in gleicher Weise behandelt, obwohl das UGB keine explizite Bestimmung enthält, in der Berichtsperiode berücksichtigt in der diese durchgeführt wird und nicht rückwirkend auf frühere Perioden.⁷⁰ Manchmal ist es schwierig zu unterscheiden, ob eine Bilanzierungs- und / oder Bewertungsmethode oder eine Schätzung ver-

⁶⁶ Vgl. SKK 1.78 f.

⁶⁷ Vgl. IWP / RL 1 (2010), Rz. 41 f.

⁶⁸ IWP / RL 1 (2010), Rz. 43.

⁶⁹ Vgl. SKK 1.80 – 82.

⁷⁰ Vgl. SKK 1.83 i.V.m. *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 25.

ändert wird. In diesem Fall wird die Änderung als Änderung einer Schätzung behandelt und in der Berichtsperiode berücksichtigt, in der diese durchgeführt wird.⁷¹

Fehler sind fehlende Berichterstattung über Geschäftsvorfälle und anderen Ereignissen oder fehlerhafte Angaben im Jahresabschluss, von einer oder mehreren Berichtsperioden, die durch die Nichtnutzung oder Missbrauch von verfügbaren und verlässlichen Informationen seitens des Managements, während der Erstellung des Jahresabschlusses entstehen. Ein Fehler ist nicht mit der Änderung einer Schätzung gleichzusetzen. Die Änderung einer Schätzung stützt sich auf ausreichende und zuverlässige Informationen, sowie auf deren Änderung über die Zeit. Fehler sind charakterisiert durch die Tatsache, dass obwohl das Management über ausreichende und verlässliche Informationen für die korrekte Erstellung des Jahresabschlusses verfügt, diese verfügbare Information jedoch nicht korrekt anwendet.⁷²

Grundlegende Fehler werden durch zwei Methoden berichtigt:⁷³

- a) Retrospektive Berichtigung: Der Betrag der Berichtigung eines grundlegenden Fehlers aus früheren Perioden ist durch eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der einbehaltenen Gewinne zu berücksichtigen. Die vergleichenden Informationen sind anzupassen, wenn es durchführbar und wirtschaftlich vertretbar ist.
- b) Die Berichtigung eines grundlegenden Fehlers wird im Ergebnis (Nettogewinn bzw. Nettoverlust) der Berichtsperiode berücksichtigt. Allerdings werden ergänzende Informationen angegeben, um das Ergebnis der Berichtsperiode und früherer Perioden so darzustellen, als sei der grundlegende Fehler in der Periode berichtigt worden, in der er gemacht worden ist.

Die Berichtigung von grundlegenden Fehlern wird in der österreichischen Rechnungslegungspraxis grds. nur pro futuro vorgenommen.⁷⁴

Fehler, die nicht grundlegend sind, müssen in der bestehenden Berichtsperiode aber nie retrospektiv berichtigt werden.⁷⁵

⁷¹ Vgl. SKK 1.84.

⁷² Vgl. SKK 1.85 – 87.

⁷³ Vgl. SKK 1.88.

⁷⁴ Vgl. *Gelter / Nowotny* (2005), S. 101. Ähnliches auch *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 25.

⁷⁵ Vgl. SKK 1.89.

3.6. *Behandlung der Ereignisse nach dem Abschluss*

Die Bilanzierung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag hängt davon ab, ob diese Ereignisse Gegebenheiten betreffen, die vor dem Bilanzstichtag bekannt waren oder nicht. Ein Unternehmen hat in seiner Bilanz oder in seiner GuV erfasste Beträge anzupassen und damit berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag abzubilden, wenn diese Hinweise Gegebenheiten betreffen, die bereits vor dem Bilanzstichtag bekannt waren. Ein Unternehmen darf die in der Bilanz bzw. in der GuV erfassten Beträge nicht anpassen, um Ereignisse nach dem Bilanzstichtag abzubilden, die Gegebenheiten betreffen, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind. Diese Ereignisse werden im Anhang und in den sonstigen erläuternden Angaben erläutert.⁷⁶

3.7. *Anhangsangaben*

Die wirtschaftliche Einheit muss im Anhang und in den sonstigen erläuternden Angaben einen Überblick über die wichtigsten angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geben.⁷⁷ Falls eine Änderung der Gliederung, der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und / oder der bilanziellen Information vorgenommen wurde, muss im Anhang Folgendes erläutert werden:⁷⁸

- a) Beschreibung der Änderung und Änderungsgrund;
- b) Auswirkung der Änderung auf die Bilanz- und auf GuV-Posten;
- c) Falls keine retrospektive Änderungen vorgenommen wurden, müssen die gegenwärtige Situation, die Auswirkungen der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die früheren Jahresabschlüsse, die von dieser Änderung betroffen sind, erklärt und beschrieben werden.

Das UGB sieht folgende Anhangsangaben vor:

- a) Angabe und Begründung, wenn die einmal gewählte Form der Darstellung nicht beibehalten wird;⁷⁹
- b) Angabe und Erläuterung, wenn die Vorjahresbeträge nicht vergleichbar sind oder der Vorjahresbetrag angepasst sind;⁸⁰
- c) Erläuterung der auf die Bilanz und auf die GuV angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, unter Beachtung der Generalklausel;⁸¹

⁷⁶ Vgl. SKK 1.92 – 96.

⁷⁷ Vgl. SKK 1.97.

⁷⁸ Vgl. SKK 1.98.

⁷⁹ Vgl. § 223 Abs. 1 UGB.

⁸⁰ Vgl. § 223 Abs. 2 UGB.

- d) Abweichungen von den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Begründung und gesonderter Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.⁸²

In jenen Fällen, in denen aufgrund der Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Anordnungen eines SKK nicht befolgt wurden, muss im Anhang die SKK genannt werden sowie die Gründe des Nichteinhaltens und die Auswirkungen der Nichtbefolgung auf die Bilanz- und auf die GuV-Posten.⁸³ Das UGB sieht erläuternde Anhangsangaben nur dann vor, wenn ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht gegeben werden kann.⁸⁴

In Fällen, wo ein grundlegender Fehler entdeckt wird, muss im Anhang die Fehlerart und seine Auswirkung auf die Bilanz- und GuV-Posten erläutert werden.⁸⁵

In den erläuternden Angaben müssen die Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, sowie deren mögliche Auswirkung auf die Jahresabschlussposten der folgenden Berichtsperiode erläutert werden. Falls Unsicherheit über den Fortbestand der Unternehmenstätigkeit besteht, muss im Anhang angegeben werden, die Faktoren diese Unsicherheit begründen. Wenn der Jahresabschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt wurde, muss das angewandte Rechnungslegungsprinzip sowie die Wahl dessen im Anhang erklärt werden.⁸⁶

3.8. Zusammenfassung

In den vorherigen Abschnitten wurde ein Überblick über die Grundlagen der Abschlüsse gegeben. In dieser Zusammenfassung werden nochmals die wichtigsten albanischen Bestimmungen als auch die Unterschiede zwischen den albanischen und österreichischen gesetzlichen Bestimmungen resümiert.

Es wurde festgehalten, dass *Ligji „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“* auf alle wirtschaftlichen Einheiten, die auf Gewinnerzielung gerichtet sind, unabhängig von ihrer Gesellschaftsform, angewandt wird. In Österreich dagegen unterliegen nicht alle Gesellschaftsformen der Rechnungslegungspflicht.

⁸¹ Vgl. § 236 UGB.

⁸² Vgl. § 236 Z 1 UGB.

⁸³ Vgl. SKK 1.99.

⁸⁴ Vgl. § 222 Abs. 2 letzter Satz UGB.

⁸⁵ Vgl. SKK 1.100.

⁸⁶ Vgl. SKK 1.101 f.

Wichtige Unterschiede betreffen die Aufbewahrungspflicht, die Kontenrahmen oder die Lösung von Bilanzierungsproblemen, wenn die SKK nichts Explizites vorschreiben.

Der albanische Jahresabschluss besteht nicht nur aus der Bilanz, der GuV und Anhang, sondern auch aus der Kapitalflussrechnung und aus der Eigenkapitalveränderungsrechnung.

Der Jahresabschluss dient nur den Informationszwecken der Adressaten des Jahresabschlusses. Der nach dem UGB aufgestellte Jahresabschluss dient dagegen der Informationsfunktion, der Erhaltungsfunktion, der Ausschüttungsbemessungsfunktion und der Steuerbemessungsfunktion.

SKK 1 schreibt eine Abweichung von der Einzelnorm, wenn die korrekte Anwendung bestimmter Normen eines SKK nicht zu einem möglichst getreuen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, führt. In Österreich andererseits ist eine Abweichung von den Einzelbestimmungen verboten.

Der Jahresabschluss muss nach beiden Rechnungslegungssystemen den GoB entsprechen. Auch in diesem Bereich gibt es kleine Unterschiede zwischen den beiden Gesetzen v.a. sind einige GoB nicht im UGB explizit festgehalten. Hervorzuheben ist, dass das Vorsichtsprinzip in Albanien keinen hohen Stellenwert hat.

Der SKK 1 schreibt grds. eine retrospektive Anpassung der früheren Berichtsperioden bei Durchbrechung der materiellen und formellen Stetigkeit. Die österreichische Rechnungslegungspraxis sieht in diesen Fällen in erster Linie erweiterte Anhangsangaben und auch die Anpassung der Vorjahreszahlen vor.

Weitere wichtige Unterschiede betreffen die Umstände, unter denen eine Abweichung von den einst gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden möglich ist; die Berichtigung von wesentlichen Fehlern und die Anhangsangaben.

Von Wichtigkeit ist, dass *Ligji „Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare“* keine Größenklassen und größenabhängige Erleichterungen bezüglich der Bilanzierungsvorschriften für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften vorsieht und dass es keine gesetzlichen Aufstellungsfristen vorschreibt.

4. Die Bestandteile der Abschlüsse

4.1. Allgemeines

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz, der GuV, der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und dem Anhang. Das SKK 2 beinhaltet die allgemeinen Anforderungen über die Darstellung der Bestandteile des Jahresabschlusses und die Art der Informationen, die im Anhang dargestellt werden. Das KKK kann darüber hinaus weitere Anforderungen im Bezug auf die Informationen, die in den jeweiligen Bestandteilen des Jahresabschlusses veröffentlicht werden sollen, beschließen.⁸⁷ Der österreichische Jahresabschluss und die darin enthaltene Information müssen den GoB und der Generalnorm entsprechen.⁸⁸

Der Jahresabschluss muss von den übrigen Informationen, die das Unternehmen zur Verfügung stellt, eindeutig als solcher identifizierbar sein. Die Bestandteile des Jahresabschlusses müssen klar voneinander getrennt sein. Im Jahresabschluss muss ersichtlich sein, ob es sich um einen Jahresabschluss oder Konzernabschluss handelt. Weiters muss die Rundung der dargestellten Beträge, der Name des Unternehmens, sonstige Angaben zur Identifizierung, die Berichtsperiode deutlich sichtbar sein und wenn nötig auch in wiederholende Weise.⁸⁹

Das Geschäftsjahr beträgt grds. zwölf Monate. Wenn der Jahresabschluss aber eine längere oder kürzere Periode darstellt, müssen zusätzlich der Grund dieser Abweichung und die Tatsache, dass die Vergleichsbeträge der GuV, der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und des Anhangs nicht vollständig vergleichbar sind, erklärt werden.⁹⁰ In Österreich darf das Geschäftsjahr zwölf Monate nicht übersteigen.⁹¹

4.2. Bilanz

Die Bilanz beinhaltet Informationen über die Vermögens- und Finanzlage der wirtschaftlichen Einheit und besteht aus den Aktiva, Passiva und dem Eigenkapital.⁹² Alle albanischen rechnungslegungspflichtigen Unternehmen müssen die Bilanzformblätter anwenden, die im Anhang 1 des

⁸⁷ Vgl. SKK 2.6 f.

⁸⁸ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 32.

⁸⁹ Vgl. SKK 2.8 – 10.

⁹⁰ Vgl. SKK 2.11.

⁹¹ Vgl. § 193 Abs. 3 UGB.

⁹² Vgl. SKK 2.12.

SKK 2 zu finden sind.⁹³ In Abschnitt 16.1. ist das vorgeschriebene Bilanzformat dargestellt. In Österreich wird zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften unterschieden. Gemäß § 198 Abs. 1 UGB werden in der Bilanz von Einzelunternehmern(Innen) und Personengesellschaften nur die Hauptgruppen wie u.a. Anlage-, Umlaufvermögen, Eigenkapital, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten festgelegt. Die Kapitalgesellschaften müssen die Mindestgliederung von § 224 UGB beachten.⁹⁴

Die Bezeichnungen der Bilanzposten sind zu beachten. Die Unternehmen dürfen Zusatzposten oder Unterposten hinzufügen, falls dies der Bilanzklarheit und der Lesbarkeit dient. Die Unterposten der Bilanz (diejenigen Posten, die in kursiver Schrift dargestellt sind) können auch im Anhang und nicht in der Bilanz dargestellt werden. Nicht wesentliche Posten können gruppiert dargestellt werden.⁹⁵ Das UGB schreibt grds. dasselbe vor.

Eine wirtschaftliche Einheit darf andere Bilanzformblätter, als die vom Gesetzgeber vorgeschriebenen, verwenden, wenn dieses aufgrund der Branche, in der das Unternehmen tätig ist (z.B. Leasingunternehmen, Unternehmen der öffentlichen Hand), ein getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens ermöglicht.⁹⁶ Kapitalgesellschaften, die den § 224 UGB beachten müssen, dürfen „die Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz wegen Besonderheiten der Kapitalgesellschaft“⁹⁷ ändern. Das UGB sieht weiter vor, dass das Bundesministerium für Justiz verbindliche Formblätter durch Verordnungen festlegen kann.⁹⁸

Als Umlaufvermögen gelten:⁹⁹

- a) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten, es sei denn, sie können nicht innerhalb von zwölf Monaten genutzt werden
- b) Vermögenswerte, die im gewöhnlichen Verlauf des Geschäftszyklus verbraucht bzw. realisiert werden;
- c) Vermögenswerte, die primär für Handelszwecke gehalten werden

⁹³ Vgl. SKK 2.13.

⁹⁴ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 76. Ähnliches auch *Köglberger* (1998), § 224 Abs. 1 HGB, Tz. 2; *Krejci* (2008), S. 188; *Grünberger* (2009), S. 23; *Hirschler / Sulz / Schaffer* (2010), § 224 UGB, Rz. 2; *Hofians* (2011), § 224 UGB, Rz. 1.

⁹⁵ Vgl. SKK 2.13 i.V.m. Anhang 1 des SKK 2.

⁹⁶ Vgl. SKK 2.15 f.

⁹⁷ § 223 Abs. 8 Satz 1 UGB.

⁹⁸ Vgl. § 223 Abs. 8 Satz 2 UGB.

⁹⁹ Vgl. SKK 2.19.

- d) Vermögenswerte, die innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert werden.

Alle anderen Vermögenswerte gelten als Anlagevermögen.¹⁰⁰

Kurzfristige Schulden sind solche, die innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag getilgt werden. Alle anderen Schulden werden als langfristig eingestuft.¹⁰¹

Die Aktiv- und Passivposten der Bilanz dürfen grds. nicht saldiert werden (Saldierungsverbot), es sei denn, das Unternehmen hat ein Rechtsanspruch zur Verrechnung von aktiven und passiven Beträgen und beabsichtigt diesen Anspruch durchzusetzen.¹⁰² Das UGB verlangt für die Saldierung von Aktiva und Passiva keine Durchsetzungsabsicht.

4.3. Gewinn- und Verlustrechnung

Die GuV dient als Instrument der Darstellung der Ertragslage einer wirtschaftlichen Einheit. Sie ist so aufgestellt, das sie Information über die verschiedenen Bestandteile des Nettoergebnisses (Nettogewinn, Nettoverlust) gibt. Alle rechnungslegungspflichtigen Gesellschaften müssen eines von den zwei möglichen GuV-Formblättern anwenden, auffindbar in Anhang 2 des SKK 2.¹⁰³ In den Abschnitten 16.2. und 16.3. sind die GuV-Formate nach dem Umsatz- und nach dem Gesamtkostenverfahren dargestellt. In Österreich ist wieder die Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu machen. Einzelunternehmer(Innen) und Personengesellschaften haben § 200 UGB zu beachten. Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich noch die Gliederung von § 231 UGB befolgen.¹⁰⁴

Die albanische Regelung über die Bezeichnung der GuV-Posten bzw. über die Verwendung von Unter- und Zusatzposten oder anderen Formblättern, erfolgt sinngemäß wie die Regelung für die Bilanzposten.

Die wirtschaftliche Einheit kann die GuV nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufstellen. Die rechnungslegungspflichtige Einheit muss das Format wählen, das ein besseres Bild der wirtschaftlichen Tätigkeit, unter Bedachtnahme der internationalen Pra-

¹⁰⁰ Vgl. SKK 2.19 letzter Satz.

¹⁰¹ Vgl. SKK 2.20.

¹⁰² Vgl. SKK 2.23.

¹⁰³ Vgl. SKK 2.24 f.

¹⁰⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 375. Gleiches auch Krejci (2008), S. 197 f.; Hirschler / Sulz / Schaffer (2010), § 200 UGB, Rz. 3; Hirschler / Sulz / Schaffer (2010), § 231 UGB, Rz. 7; Bergmann (2011), § 231 UGB, Rz. 1.

xis in der Branche, in der die wirtschaftliche Einheit tätig ist, wiedergibt.¹⁰⁵ In Österreich sind beide GuV-Formate gleichwertig.¹⁰⁶

Wenn das Unternehmen vom Gesamt- zum Umsatzkostenverfahren übergeht und vice versa, müssen die Vergleichsinformationen des Vorjahres retrospektiv angepasst werden.¹⁰⁷ Das UGB sieht hier ein Wahlrecht zwischen der Anpassung der Vorjahreszahlen und der Angabe und Erläuterung im Anhang vor.¹⁰⁸

Die rechnungslegungspflichtigen Einheiten müssen im Anhang detaillierte Beschreibungen über die Erträge und die Aufwendungen, die in den jeweiligen GuV-Posten enthalten sind, geben.¹⁰⁹

Die Erträge und Aufwendungen dürfen grds. nicht saldiert werden (Saldierungsverbot), es sei denn, es handelt sich um nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammende Erträge und Aufwendungen (z.B. Erträge / Aufwendungen aus Währungsumrechnung, Veräußerung von Anlagevermögen etc.) oder sie stammen aus einer Gruppe ähnlicher Geschäftsvorfälle oder, wenn die Erträge und die Aufwendungen getrennt betrachtet, unwesentlich sind.¹¹⁰ Das UGB vertritt dagegen eine eher strengere Auffassung des Saldierungsverbotes.

4.4. Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist gemäß den §§ 193 Abs. 4 bzw. 222 Abs. 1 Satz 1 UGB kein Bestandteil des Jahresabschlusses. Insofern erfolgt in diesem Unterkapitel kein Vergleich zu den österreichischen Gesetzesbestimmungen.

Die Kapitalflussrechnung zeigt die Ab- und Zuflüsse der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente innerhalb einer Berichtsperiode, geteilt nach dem Zweck dieser Ab- und Zuflüsse. Ziel der Kapitalflussrechnung ist die Beschreibung der Generierung und die Verwendung der Zahlungsmittel, die Finanzierungsquelle und die Änderungen im Zahlungsmittelstrom einer wirtschaftlichen Einheit. In Anhang 3 des SKK 2 sind die Kapitalflussrechnungsformate nach der di-

¹⁰⁵ Vgl. SKK 2.27 f.

¹⁰⁶ Vgl. *Krejci* (2008), S. 198. Ähnlich auch *Hirschler / Sulz / Schaffer* (2010), § 231 UGB, Rz. 38; *Bergmann* (2011), § 231 UGB, Rz. 18.

¹⁰⁷ Vgl. SKK 2.28 Satz 2.

¹⁰⁸ Vgl. § 223 Abs. 2 UGB.

¹⁰⁹ Vgl. SKK 2.29.

¹¹⁰ Vgl. SKK 2.32 f.

rekten und indirekten Methode zu finden.¹¹¹ In den Abschnitten 16.4. und 16.5. sind die Kapitalflussrechnungsformate nach der direkten und indirekten Methode dargestellt

Die Kapitalflussrechnung zeigt die Zahlungsmittelströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit. Für die Darstellung des Zahlungsmittelstroms aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann die direkte bzw. die indirekte Methode verwendet werden. Nach der direkten Methode werden die Hauptgruppen der Ab- und Zuflüsse der Zahlungsmittel als Bruttobeträge verzeichnet. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit ist nach der direkten Methode darzustellen. Die Hauptgruppen der Ab- und Zuflüsse können sowohl als Bruttobeträge und Nettobeträge gleichermaßen dargestellt werden. Für die Darstellung des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit ist die indirekte Methode anzuwenden. Alle Hauptgruppen der Ab- und Zuflüsse sind als Nettobeträge darzustellen.¹¹²

Nicht zahlungswirksame Transaktionen aus dem Investitions- und Finanzierungsbereich (z.B. Erwerb von Vermögenswerten durch Finanzierungsleasing, Umwandlung von Schulden in Eigenkapital) werden in der Kapitalflussrechnung nicht berücksichtigt. Solche Geschäftsvorfälle werden im Anhang näher erläutert, damit der Abschlussleser über alle notwendigen Informationen über diese Investitions- und Finanzierungsvorfälle informiert wird.¹¹³

4.5. Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung ist gemäß UGB kein Bestandteil des Jahresabschlusses, was einen Vergleich zu den österreichischen Gesetzesbestimmungen erspart.

Alle Änderungen in den Eigenkapitalposten während der Berichtsperiode, werden in der Eigenkapitalveränderungsrechnung erfasst.¹¹⁴

Die Veränderung in dem Stammkapital einer Aktiengesellschaft und alle wichtige Veränderungen in den Eigenkapitalposten, müssen im Anhang erläutert werden.¹¹⁵

In Anhang 4 des SKK 2 ist das Eigenkapitalveränderungsrechnungsformat für konsolidierte und nicht konsolidierte Abschlüsse zu finden.¹¹⁶ In Abschnitt 16.6. ist das Eigenkapitalveränderungsrechnungsformat für nicht konsolidierte Abschlüsse dargestellt.

¹¹¹ Vgl. SKK 2.34 f.

¹¹² Vgl. SKK 2.38 f. Satz 1, 2.41 Satz 1 und .42.

¹¹³ Vgl. SKK 2.43 f.

¹¹⁴ Vgl. SKK 2.45.

¹¹⁵ Vgl. SKK 2.48.

4.6. Anhang

Der Anhang enthält erläuternde Informationen über die vier bereits erwähnten Bestandteile des Jahresabschlusses.

Zu den allgemeinen Informationen (allgemeine Grundlagen), die der Anhang beinhalten muss, gehören:¹¹⁷

- a) Die angewandten Rechnungslegungsvorschriften (die albanischen SKK);
- b) Die Beschreibung der wichtigsten angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
- c) Zusatzinformation zu den wesentlichen Posten der vier anderen Bestandteilen (Hauptspiegeln) des Jahresabschlusses und deren Veränderungen während der Berichtsperiode;
- d) Sonstige Zusatzinformationen, die zur Erreichung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nötig sind (z.B. Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, Informationen über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag).

Das österreichische UGB enthält gleichwertige Bestimmungen.

Die Anhangsangaben sollten systematisch dargestellt werden, z.B. wie folgend:¹¹⁸

- a) Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
- b) Erläuternde Informationen zu den Posten der Hauptspiegeln;
- c) Sonstige erläuternde Informationen.

Das UGB beinhaltet keine Empfehlung über eine mögliche Gliederung des Anhangs.

Die wirtschaftlichen Einheiten können und sollen nicht isoliert von ihrer wirtschaftlichen Umgebung betrachtet werden. Stehen der zu analysierenden Einheit auch andere wirtschaftliche Parteien nahe, so kann ein besseres Verständnis der Beziehungen und der Verhältnisse mit den nahestehenden Parteien, zu einem besseren Verständnis des Jahresabschlusses der betrachtenden Einheit führen.

Wirtschaftliche Einheiten werden als nahestehende Parteien angesehen, wenn eine Partei die Andere beherrscht oder einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss besteht, sofern Einflussnahme in die Finanz- und die Geschäftsentscheidungen genommen werden kann.

¹¹⁶ Vgl. SKK 2.47.

¹¹⁷ Vgl. SKK 2.49.

¹¹⁸ Vgl. SKK 2.50.

Die Parteien gelten auch als nahe stehend, wenn diese unter der gemeinsamen Beherrschung einer dritten Einheit stehen.¹¹⁹

Beispiele für nahestehende Parteien sind:¹²⁰

- a) Muttergesellschaft (und Personen, die über der Muttergesellschaft beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss über sie ausüben);
- b) Tochtergesellschaften;
- c) Anteile an assoziierten Unternehmen;
- d) Andere Unternehmen, die dem Konzernkreis gehören;
- e) Personen in Schlüsselpositionen (Aufsichtsratsmitglieder, Vorstandsmitglieder, Großaktionäre(Innen)), es sei denn, sie können die Beherrschung bzw. den maßgeblichen Einfluss über das Unternehmen tatsächlich nicht ausüben
- f) Die nahen Familienangehörigen der in Punkt e) erwähnten Personen, sowie die wirtschaftlichen Einheiten, die von diesen beherrscht oder unter deren maßgeblichen Einfluss stehen.

Das UGB verweist in § 237 Z 8b auf die einschlägigen Bestimmungen der gemäß der EG Verordnung Nr. 1606 / 2002 übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards.

Einzig die Begriffsdefinition kann direkt von IAS 24 entnommen werden, jedoch nicht der Umfang der Offenlegung, der sich nach den EU-Richtlinien richtet.¹²¹ Die Begriffsdefinition umfasst einen zum Teil anderen Unternehmens- und Personenkreis¹²² als die albanische Regelung.

Im Anhang müssen die folgenden Informationen über die nahestehenden Parteien bekanntgemacht werden:¹²³

- a) Name der wirtschaftlichen Einheit, die die berichtende Einheit beherrscht, sowie der Name der Muttergesellschaft, die den größten Konzernkreis beherrscht;
- b) Art und Umfang der Geschäfte mit den nahestehenden Parteien während des Geschäftsjahres, sowie die Gesamtbezüge für die Geschäftsführungs- / Vorstandsmitglieder bzw. für die Verwaltungsrats- / Aufsichtsratsmitglieder;
- c) Betrag der ausstehenden Salden mit den nahestehenden Parteien am Bilanzstichtag;
- d) Die angewandten Preispolitiken mit den nahestehenden Parteien.

¹¹⁹ Vgl. SKK 2.51.

¹²⁰ Vgl. SKK 2.51.

¹²¹ Vgl. AFRAC (2009a), Rz. 11.

¹²² Näheres zum Unternehmens- und Personenkreis siehe AFRAC (2009a), Rz. 12.

¹²³ Vgl. SKK 2.52.

Informationen über bestimmte Transaktionen mit nahestehenden Parteien müssen mindestens für die bereits oben genannten Gruppen von nahestehenden Parteien gegeben werden.¹²⁴

Das UGB schreibt teilweise einen anderen Umfang der Anhangsangaben¹²⁵ über nahestehenden Parteien vor:

- a) Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen;
- b) Angaben zum Wertumfang der Geschäfte;
- c) Art der Beziehung mit den nahestehenden Unternehmen und Personen;
- d) Weitere Angaben zu den Geschäften, falls sie für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind und sofern die Geschäfte wesentlich und zu marktunüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden.

Weiters müssen österreichische Unternehmen noch folgende Angaben bekanntgeben:

- a) „Name und Sitz des Mutterunternehmens der Gesellschaft, das den Konzernabschluß für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluß für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie im Fall der Offenlegung der von diesen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse der Ort, wo diese erhältlich sind;“¹²⁶
- b) Vorschüsse, Kredite unter Angabe der Zinsen und wesentlichen Bedingungen, zurückbehaltene Beträge und eingegangene Haftungsverhältnissen zugunsten der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder;¹²⁷
- c) Aufwendungen für Abfindungen und Pensionen für Personen in Schlüsselpositionen;¹²⁸
- d) Bezüge der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder;¹²⁹
- e) Angabe über die Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder.¹³⁰

¹²⁴ Vgl. SKK 2.53.

¹²⁵ Vgl. § 237 Z 8b UGB.

¹²⁶ § 237 Z 12 UGB.

¹²⁷ Vgl. § 239 Abs. 1 Z 2 UGB.

¹²⁸ Vgl. § 239 Abs. 1 Z 3 UGB.

¹²⁹ Vgl. § 239 Abs. 1 Z 4 UGB.

¹³⁰ Vgl. § 239 Abs. 2 UGB.

4.7. Zusammenfassung

Die vorherigen Abschnitte haben ein Überblick über die allgemeinen Anforderungen über die Darstellung der Bestandteile des Jahresabschlusses gegeben. Der folgende Punkt fasst nochmals die wichtigsten Bestimmungen des albanischen SKK und die Unterschiede zwischen den albanischen und österreichischen gesetzlichen Bestimmungen zusammen.

Der albanische Jahresabschluss besteht nicht nur aus der Bilanz, der GuV und dem Anhang, sondern auch aus der Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung.

Weitere Unterschiede gibt es in der Länge der Geschäftsperiode, der verpflichtenden Anwendung von Formblättern des Jahresabschlusses und in der Anwendung von weiteren branchenabhängigen Formblättern.

Die Aktiv- und Passivposten der Bilanz dürfen grds. nicht saldiert werden, außer das Unternehmen hat ein Rechtsanspruch zur Verrechnung von aktiven und passiven Beträgen und beabsichtigt diesen durchzusetzen. Das UGB verlangt dagegen für die Saldierung von aktiven und passiven Beträgen keine Durchsetzungsabsicht.

Einige wichtige Unterschiede betreffen auch die GuV. Nennenswert sind v.a. die Unterschiede betreffend die Entscheidung über die Verwendung des Gesamt- oder des Umsatzkostenverfahrens, die Saldierung von Erträgen und Aufwendungen sowie den Übergang vom Gesamt- zum Umsatzkostenverfahren.

Die Kapitalflussrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung sind gemäß UGB keine Bestandteile des Jahresabschlusses. Deswegen wurde kein Vergleich zu den österreichischen Gesetzesbestimmungen ausgearbeitet. Die Kapitalflussrechnung zeigt die Ab- und Zuflüsse der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente innerhalb einer Berichtsperiode, geteilt nach dem Zweck dieser Ab- und Zuflüsse. Alle Änderungen in den Eigenkapitalposten während der Berichtsperiode werden in der Eigenkapitalveränderungsrechnung erfasst.

Der Anhang enthält erläuternde Informationen über die vier Bestandteile des Jahresabschlusses. Auch im Bereich der Anhangsangaben gibt es beachtliche Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen.

5. Vorräte

5.1. *Ansatz und Erstbewertung*

Der SKK 4 wird auf alle Vorräte angewandt, mit Ausnahme von Finanzinstrumenten (SKK 3) und unfertigen Erzeugnissen im Rahmen von Fertigungsaufträgen (SKK 8).¹³¹

Vorräte werden erstmals angesetzt, wenn diese von der wirtschaftlichen Einheit kontrolliert werden, von ihnen künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwartet wird und deren Anschaffungs- und Herstellungskosten verlässlich bewertet werden können. Die Vorräte werden mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt.¹³² Die Ansatzvoraussetzungen des Umlaufvermögens werden im UGB nicht explizit bestimmt, dennoch sollten die albanische Bestimmung in SKK 4 grds. den österreichischen GoB entsprechen. Nach den österreichischen GoB ist ein Vermögenswert anzusetzen, wenn einerseits die selbstständige Verwertbarkeit und andererseits die Greifbarkeit (Bewertbarkeit, entgeltlicher Erwerb) vorliegen.¹³³ Weiters enthält das UGB explizite Bestimmungen über Einlagen, die mit dem beizulegenden Wert, soweit sich kein niedrigerer Wert aus der Nutzung im Unternehmen ergibt, anzusetzen sind.¹³⁴

„Die Anschaffungs- und Herstellungskosten umfassen: die Kosten von allen Materialien, die mit der Produktion direkt verbunden sind, sowie die Kosten der Verarbeitung dieser Materialien zu Endprodukten. Die Direktkosten der Materialien enthalten außer dem Kaufpreis auch alle sonstigen Kosten, die benötigt werden um die Vorräte im derzeitigen Zustand und Ort zu versetzen.“¹³⁵ Anders als in Österreich werden die nachträglichen Anschaffungskosten des SKK 4 nicht als Teil der Anschaffungskosten vorgeschrieben.

Grundstücke und Bauten werden als zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen umgebucht, wenn die wirtschaftliche Einheit entscheidet, dieses Anlagevermögen zu veräußern. Das umgebuchte Anlagevermögen wird mit dem Buchwert oder dem beizulegenden Zeitwert angesetzt. Welcher Wert bei der Umbuchung maßgeblich ist, hängt von der Bewertungsmethode, die das

¹³¹ Vgl. SKK 4.5.

¹³² Vgl. SKK 4.8.

¹³³ Vgl. Auer (2000), S. 63. Gleiches auch Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 94.

¹³⁴ Vgl. § 202 Abs. 1 UGB.

¹³⁵ SKK 4.11.

Unternehmen vor der Umbuchung für das Anlagevermögen angewandt hat, ab.¹³⁶ Das UGB enthält keine derartige Bestimmung. In der österreichischen Praxis wird eine Umbuchung vom Anlage- zum Umlaufvermögen grds. nicht vorgenommen.

Die Vorräte werden ausgebucht, wenn diese verkauft werden oder wenn diese für das Unternehmen keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen haben.¹³⁷ In Österreich ist eine vergleichbare Bestimmung im UGB nicht zu finden, ungeachtet dessen entspricht die albanische Regelung grds. den österreichischen GoB.

5.2. Folgebewertung

5.2.1. Allgemeines

Die Vorräte werden nach dem Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert bewertet.¹³⁸ Das Umlaufvermögen und somit auch die Vorräte werden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um die außerplanmäßige Abschreibung, bewertet.¹³⁹

Vorräte, die grds. nicht in Märkten austauschbar sind oder für spezielle Projekte hergestellt werden, sind mit dem Identitätspreisverfahren zu bewerten. Das Identitätspreisverfahren ist ungeeignet für homogene Güter, wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Ersatzteile, die ständig verbraucht und mit schwankenden Preisen wiedergekauft werden. Für derartige Vorräte ist das gewogene Durchschnittspreisverfahren oder das FIFO-Verfahren anzuwenden. Für Vorräte mit besonderer Beschaffenheit und Verwendung können obig genannte Bewertungsverfahren nicht geeignet sein. Für diese spezifischen Vorräte kann die wirtschaftliche Einheit weitere Bewertungsverfahren verwenden.¹⁴⁰ Der SKK 4 geht nicht näher auf die weiteren Bewertungsverfahren ein. Denkbar wären ähnliche Verbrauchsfolgeverfahren wie das LIFO, HIFO, gleitende Durchschnittspreisverfahren, usw. Das UGB sieht in Form eines Wahlrechts u.a. die gleichen Bewertungsvereinfachungsverfahren, wenn diese den GoB entsprechen, vor.

¹³⁶ Vgl. SKK 4.13. An dieser Stelle soll der Leser darauf hingewiesen werden, dass er in Abschnitt 8.3. eine andere Behandlung des zur Veräußerung gehaltenen Anlagevermögens finden wird. Leider ist es dem albanischen Gesetzgeber in der Bilanzierung des zur Veräußerung gehaltenen Anlagevermögens ein Fehler unterlaufen.

¹³⁷ Vgl. SKK 4.30.

¹³⁸ Vgl. SKK 4.14 Satz 1.

¹³⁹ Vgl. § 206 Abs. 1 UGB.

¹⁴⁰ Vgl. SKK 4.15.

Gemäß § 209 Abs. 2 UGB ist das LIFO-Verfahren explizit als Bewertungsvereinfachungsverfahren genannt. § 209 UGB sieht zusätzlich in Abs. 1 noch das Festwertverfahren als eine Ausnahme der Einzelbewertung vor.

Im Unternehmen eigenproduzierte Vorräte werden mit den Herstellungskosten bewertet. Die Anwendung des Mindestansatzes ist nicht erlaubt, somit müssen die Gemeinkosten auf die produzierte Einheiten zugerechnet werden.¹⁴¹ Das § 203 Abs. 3 UGB sieht einen weiteren Anwendungsbereich der Herstellungskosten (Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung) eines Vermögensgegenstandes und ein Wahlrecht zwischen dem Mindest- und dem Höchstansatz vor.

Zu den Einzelkosten gehören u.a. Materialkosten, Materialabfälle, Löhne und andere Lohnnebenkosten für das Produktionsabteilungspersonal wie z.B. u.a. Pensions- und Sozialversicherungsbeiträge. Zu den Gemeinkosten gehören u.a. Materialgemeinkosten, Miete, Instandhaltung, Heizung und Beleuchtung, andere Aufwendungen und Steuern, die mit der Unternehmensführung verbunden sind, sowie Löhne von anderen Mitarbeitern, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Produktion stehen und Löhne und andere Lohnnebenkosten (z.B. Sozialversicherungsbeiträge) für das Aufsichtspersonal der Produktionsabteilung.¹⁴² Die Lohnnebenkosten der Leitung der Fertigungsabteilung sind in Österreich Teil der (fixen) Fertigungsgemeinkosten¹⁴³ und werden Teil der Herstellungskosten, nur wenn einerseits diese Gemeinkosten angemessen sind und andererseits das Wahlrecht ausgeübt wird, weil sie auch nicht unter den freiwilligen Leistungen des Unternehmens gemäß § 203 Abs. 3 UGB fallen.

Von den Herstellungskosten sind die folgenden Aufwendungen ausgeschlossen:¹⁴⁴

- a) Forschungsaufwendungen;
- b) Anormale Beträge für Schadensaufwendungen, Materialabfälle, gesetzliche oder vertraglich Strafen und ähnliche Aufwendungen;
- c) Vertriebskosten;
- d) Allgemeine Verwaltungskosten.

¹⁴¹ Vgl. SKK 4.16.

¹⁴² Vgl. SKK 4.17.

¹⁴³ *Fättinger* (2005), B.II. 3.2.a), S. 37 f. Ähnliches bereits *Kofler* (1998), 203 Abs. 3 HGB, Tz. 102.

¹⁴⁴ Vgl. SKK 4.18.

In Österreich werden nicht alle Forschungsaufwendungen ausnahmslos von den Herstellungskosten ausgeschlossen. Die auftragsbezogene Forschungsaufwendungen, die einem bestimmten Projekt oder Auftrag direkt zurechenbar sind, sind Teil der Herstellungskosten.¹⁴⁵

Die fixen Produktionsgemeinkosten werden auf Basis der durchschnittlichen Produktionskapazität während die variablen Produktionsgemeinkosten auf Basis der tatsächlichen Produktionskapazität zu den Herstellungskosten zugerechnet werden. Die Gemeinkosten, die nicht auf die produzierten Vorräte verteilt wurden, werden als Aufwand verbucht.¹⁴⁶

5.2.2. Wertminderung und Wertaufholung

Eine wirtschaftliche Einheit muss an jedem Bilanzstichtag einen Werthaltigkeitstest der Vorräte durchführen. Wie bereits erwähnt, sind die Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert zu bewerten. Der Nettoveräußerungswert ist der Nettowert, den das Unternehmen aus dem Verkauf der Vorräte im ordentlichen Geschäftsgang erwartet.¹⁴⁷ Die Vergleichswerte sind anders als in Albanien sowohl beschaffungs- als auch absatzmarktorientiert, auch wenn im Gesetz nichts Explizites vorgeschrieben wird.¹⁴⁸

Die Wertminderungen werden erfolgswirksam behandelt.¹⁴⁹ Die Wertminderung von Vorräten erfolgt grds. in Form von Einzelwertberichtigungen. Ist eine Einzelwertberichtigung nicht möglich, erfolgt eine Gruppenwertminderung von ähnlichen oder mit einander zusammenhängenden Vorräten (z.B. die Vorräte gehören derselben Produktionslinie an oder haben ähnliche Zwecke oder Funktion).¹⁵⁰

„Die Wertminderung muss die geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und Verkauf der Produkte berücksichtigen, muss aber nicht den Gewinn, der in den späteren Produktionsphasen entstehen wird, enthalten.“¹⁵¹

¹⁴⁵ Vgl. *Urnik / Urtz* (2011), § 203 UGB, Rz. 93. Gleiches bereits *Kofler* (1998), § 203 Abs. 3 HGB, Tz. 98 f.

¹⁴⁶ Vgl. SKK 4.19.

¹⁴⁷ Vgl. SKK 4.14.

¹⁴⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 176. Ähnliches auch *Auer* (2000), S. 96; *Egger A.* (1999), § 207 Abs. 1 HGB, Tz. 10 – 12; *Seicht* (2002), S. 100; *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 114; *Grünberger* (2009), S. 81; *Rohatschek* (2011), B.II. 3.3b) S. 11 f.; *Fellinger / Urnik / Urtz* (2011), § 207 UGB, Rz. 5 – 7.

¹⁴⁹ Vgl. SKK 4.14 i.V.m. 4.24 f.

¹⁵⁰ Vgl. SKK 4.26.

¹⁵¹ SKK 4.26 letzter Satz.

Für den Werthaltigkeitstest, d.h. für die Feststellung des erzielbaren Betrages und des Nettoveräußerungswertes, werden alle werterhellenden Tatsachen bis zum Tag der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt. Wenn die Umstände, die früher zu einer Wertminderung der Vorräte geführt haben, nicht länger bestehen, wird der Betrag der Wertminderung rückgängig gemacht.¹⁵² Was die Wertaufholung betrifft, sieht das UGB grds. dieselbe Regelung (§ 208 Abs. 1 i.V.m. § 207 UGB) vor. Gemäß § 208 Abs. 2 UGB kann aber eine Wertaufholung aus bestimmten steuerlichen Gründen unterbleiben (Wertbeibehaltungswahlrecht).

5.3. Ausweis und Angaben

Die Vorräte werden in den für sie in der Bilanz vorgesehenen Posten ausgewiesen. Eine weitere Unterteilung kann im Anhang dargestellt werden.¹⁵³

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte spiegeln sich in der GuV nach dem Gesamtkostenverfahren in den folgenden Posten wieder:¹⁵⁴

- a) „Bestandsveränderung an den fertigen und unfertigen Erzeugnissen“: Eine Bestandszunahme wird als eine Aufwandsminderung und eine Bestandsabnahme wird entsprechend als eine Aufwandszunahme ausgewiesen;
- b) Als Teil von anderen GuV-Posten nach den verschiedenen Aufwandsarten (Abschreibung, Materialaufwand, Personalaufwand, usw.) aufgeteilt.

In der GuV spiegeln sich, nach dem Umsatzkostenverfahren, die Anschaffungs- und Herstellungskosten der verkauften Vorräte auf dem Posten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“, wider. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten, die für Vertriebs- und Verwaltungszwecke verwendet wurden, werden in den entsprechenden Postern erfasst.¹⁵⁵

„Im Anhang des Jahresabschlusses müssen die folgenden Angaben im Zusammenhang mit den Vorräten angegeben werden:

- a) die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, sowie die angewandten Formeln für die Errechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten;

¹⁵² Vgl. SKK 4.28 f.

¹⁵³ Vgl. SKK 4.32.

¹⁵⁴ Vgl. SKK 4.33.

¹⁵⁵ Vgl. SKK 4.34.

- b) den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung der berichtenden Einheit;
- c) den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind;
- d) den Betrag von Wertminderungen von Vorräten oder die Wertaufholung einer früher vorgenommenen Wertminderung;
- e) den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit gegeben sind;
- f) den Buchwert der Vorräte, die in der Obhut Dritter sind;
- g) die Informationen über Vorräte (Betrag und, wenn möglich, die Berechnung des Wertes), die nicht in der Bilanz der berichtenden Einheit erfasst werden, sondern in ihre Obhut stehen.“¹⁵⁶

Das UGB enthält z.T. andere Anhangangaben, die das Umlaufvermögen und die Vorräte betreffen:

- a) Begründung und die Angabe des Betrages der aus steuerlichen Gründen unterbliebenen Zuschreibung;¹⁵⁷
- b) Aufgliederung der Vorräte, falls dies nicht in der Bilanz vorgenommen wurde;¹⁵⁸
- c) Die wichtigsten angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Umlaufvermögen betreffen;¹⁵⁹
- d) Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Umlaufvermögen und die Vorräte betreffen;¹⁶⁰
- e) Gesamtbetrag der aktivierten Fremdkapitalzinsen gemäß § 203 Abs. 4 UGB;¹⁶¹
- f) „bei Inanspruchnahme von § 206 Abs. 3 der im Geschäftsjahr und der insgesamt über die Herstellungskosten hinaus angesetzte Betrag“¹⁶²;
- g) Ausgewiesene Haftungsverhältnisse, die mit Pfand und sonstigen dinglichen Sicherheiten verbunden sind;¹⁶³
- h) Bei der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 Abs. 2 UGB, sind die Unterschiedsbeträge im Vergleich zu einer Bewertung mit dem letzten vor dem

¹⁵⁶ SKK 4.35.

¹⁵⁷ Vgl. § 208 Abs. 3 UGB.

¹⁵⁸ Vgl. § 223 Abs. 6 Z 2 UGB.

¹⁵⁹ Vgl. § 236 UGB.

¹⁶⁰ Vgl. § 236 Z 1 UGB.

¹⁶¹ Vgl. § 236 Z 2 UGB.

¹⁶² § 236 Z 4 UGB.

¹⁶³ Vgl. § 237 Z 3 UGB.

Abschlussstichtag bekannten Börsenkurs bzw. Marktpreis, wenn dieser Unterschied erheblich ist, anzugeben.¹⁶⁴

5.4. Zusammenfassung

In den vorherigen Abschnitten wurde ein Überblick über die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen von Vorräten, sowie über die dazugehörigen Anhangsangaben, gegeben. Zusammenfassend wird nochmals auf die wichtigsten albanischen Bestimmungen und wichtigsten Unterschiede zwischen den albanischen und österreichischen gesetzlichen Bestimmungen hingewiesen.

In Albanien werden die Vorräte mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt. Das UGB sieht darüber hinaus zusätzlich noch eine explizite Bestimmung über Einlagen vor. Weiters werden im SKK 4, anders als in Österreich, die nachträglichen Anschaffungskosten nicht als Teil der Anschaffungskosten vorgeschrieben.

SKK 4 schreibt eine Umbuchungspflicht für zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen. Das UGB sieht nichts dergleichen vor.

Weitere Unterschiede betreffen den Nettoveräußerungswert und die anzuwendenden Bewertungsverfahren.

Wichtige Unterschiede sind auch bei den Herstellungskosten festzustellen. Diese betreffen v.a. den Anwendungsbereich der Herstellungskosten, den Mindest- und Höchstansatz, sowie die Forschungsaufwendungen.

Die albanischen Bestimmungen sehen eine Wertminderungs- und Wertaufholungspflicht vor. Das UGB dagegen sieht u.U. ein Unterbleiben der Wertaufholung vor.

Weitere Unterschiede betreffen auch die Anhangsangaben.

¹⁶⁴ Vgl. § 237 Z 11 UGB.

6. Finanzinstrumente

6.1. *Ansatz und Erstbewertung*

Dieser Standard ist auf alle Arten von Finanzinstrumenten (Zahlungsmittel, kurz- und langfristige Kapitalanlagen, kurz- und langfristige Forderungen, Darlehen, Anleihen usw.) anzuwenden, ausgenommen:¹⁶⁵

- a) Beherrschte Einheiten und Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode bilanziert werden (SKK 14);
- b) Finanzvermögen / -verbindlichkeiten, die aus Leasinggeschäften stammen (SKK 7);
- c) Verbindlichkeiten, die aus Altersvorsorgepläne stammen;
- d) Eventualverbindlichkeiten, die aus Finanzgarantien stammen (SKK 6);
- e) Zum Teil Eigenkapitalinstrumente;
- f) Bedingte Verpflichtungen aus Unternehmenszusammenschlüsse (SKK 9).

„Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.“¹⁶⁶

Der SKK 3 enthält keine Regelung über den Ansatz von Finanzinstrumenten. Deren Ansatz kann aus der Definition von Finanzinstrumenten abgeleitet werden. Eine Analogie zum Ansatz von Vorräten und Anlagevermögen ist durch das explizite Verbot in SKK 4 und 5 nicht möglich.

Beim erstmaligen Ansatz werden die aktiven und passiven Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert, also mit den Anschaffungskosten, zuzüglich der Transaktionskosten (Anschaffungsnebenkosten) angesetzt, außer es handelt sich um Finanzinstrumente, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Die Transaktionskosten eines mit dem beizulegenden Zeitwert gehaltenen Finanzinstrumentes werden sofort als Aufwand verbucht.¹⁶⁷ Das UGB enthält spezifische Bestimmungen über den Ansatz von aktiven und passiven Finanzinstrumenten. Das UGB enthält explizite Bestimmungen über Einlagen und Verbindlichkeiten,¹⁶⁸ die mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind.

¹⁶⁵ Vgl. SKK 3.4 f.

¹⁶⁶ Vgl. SKK 3.6.

¹⁶⁷ Vgl. SKK 3.7.

¹⁶⁸ Vgl. § 211 Abs. 1 UGB.

Die (Anschaffungs-)Kosten eines, sofort und bar bezahlten, finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Schuld, ist der erhaltene bzw. gezahlte Nominalwert (Nennwert). Gleiches gilt für Finanzinstrumente, die innerhalb einer kurzen Frist bezahlt werden, da grds. kein Unterschied zwischen dem Barwert und Nominalwert besteht. Die Kosten der aktiven und passiven Finanzinstrumente, deren Bezahlung nach einer längeren Frist (z.B. in Jahresraten über einige Jahre) erfolgt, werden mit deren Barwert angesetzt.¹⁶⁹ Gleiches gilt grds. auch für aktive Finanzinstrumente. Wie bereits erwähnt, sind Verbindlichkeiten gemäß § 211 Abs. 1 UGB mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

6.2. Folgebewertung

6.2.1. Allgemeines

Alle aktiven und passiven Finanzinstrumente, mit Ausnahme derivativer Finanzinstrumente und der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzvermögen, wenn die *fair value option* ausgeübt wurde, werden entweder mit den Anschaffungskosten oder den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet.¹⁷⁰ Das UGB sieht einerseits die Bewertung der aktiven Finanzinstrumente mit den Anschaffungskosten, abzüglich etwaiger außerplanmäßigen Abschreibungen und andererseits die Bewertung der passiven Finanzinstrumente mit dem Rückzahlungsbetrag vor.¹⁷¹ Die Bewertung von Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert ist in Österreich nur für Konzernabschlüsse, die nach den IAS / IFRS Regeln aufgestellt sind, zulässig.¹⁷²

Wird ein Finanzinstrument mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, dann wird der Wert der Erstbewertung um eine mögliche Tilgung und / oder um eine kumulierte Abschreibung einer etwaigen Differenz zwischen dem Anfangswert (Ursprungswert) und dem Wert zur Endfälligkeit (bei Anleihen); und / oder um eine Minderung aufgrund einer Wertminderung oder Uneinbringlichkeit berichtigt.¹⁷³

Die fortgeführten Anschaffungskosten (z.B. bei Anleihen, Darlehen und Krediten) werden mit der Effektivzinsmethode und nicht mit der Nominalzinsmethode bestimmt. Eine Alternative zu der Effektivzinsmethode ist die lineare Abschreibung. Die ausgewählte Abschreibungsmethode

¹⁶⁹ Vgl. SKK 3.8.

¹⁷⁰ Vgl. SKK 3.11.

¹⁷¹ Vgl. §§ 203 Abs. 1 i.V.m. 206 Abs. 1 UGB und 211 Abs. 1 UGB.

¹⁷² Vgl. Art. II § 1 UGB i.V.m. §§ 237a Abs. 1 Z 2 und 266 Z 9 und 10 UGB.

¹⁷³ Vgl. SKK 3.12.

muss stetig für alle zu fortgeführten Anschaffungskosten gehaltenen Finanzinstrumente angewandt werden.¹⁷⁴ Das UGB sieht anders als das SKK 3 die Reichweite der Bewertungsstetigkeit nur bei identen oder gleichartigen Vermögensgegenstände (Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung) vor.¹⁷⁵

6.2.2. Wertminderung und Wertaufholung

Eine wirtschaftliche Einheit muss an jedem Bilanzstichtag ermitteln, ob objektive Hinweise auf eine Wertminderung eines aktiven Finanzinstrumentes oder einer Gruppe aktiver Finanzinstrumente vorliegen.¹⁷⁶ Finden sich Wertminderungshinweise, werden die folgenden Wertminderungsregeln angewandt:¹⁷⁷

- a) Die mit den fortgeführten Anschaffungskosten gehaltenen Finanzinstrumente werden bis zum Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz, abgewertet;
- b) Die mit den Anschaffungskosten gehaltenen Finanzinstrumente werden bis zum Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, abgezinst mit der aktuellen Marktrendite eines vergleichbaren Finanzinstruments, abgewertet.

Das UGB schreibt keine konkreten Ermittlungsverfahren für die Wertminderung vor. Das Gesetz unterscheidet zwischen der Wertminderung von Anlage- und Umlaufvermögen. Das Anlagevermögen unterliegt nur bei dauerhafter Wertminderung einer Wertminderungspflicht bis zum beizulegenden Wert. Ist die Wertminderung nur vorübergehend, dann darf das Finanzanlagevermögen bis zum beizulegenden Wert abgeschrieben werden (Wertminderungswahlrecht).¹⁷⁸ Das Umlaufvermögen unterliegt dem strengen Niederstwertprinzip und muss immer bis zum Wert, der sich aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis ableitet, oder bis zum beizulegenden Wert außerplanmäßig abgeschrieben werden.¹⁷⁹

¹⁷⁴ Vgl. SKK 3.13 f.

¹⁷⁵ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 1 UGB.

¹⁷⁶ Vgl. SKK 3.16 Satz 1.

¹⁷⁷ Vgl. SKK 3.16.

¹⁷⁸ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

¹⁷⁹ Vgl. § 207 UGB.

Für die Erfassung der Wertminderung werden auch alle werterhellenden Tatsachen bis zum Tag der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt. Die Verluste aus der Wertminderung werden als Aufwand in der GuV erfasst.¹⁸⁰

Die Wertminderung eines wichtigen¹⁸¹ Finanzinstrumentes wird getrennt von anderen Finanzinstrumenten durchgeführt. Finanzinstrumente, die unwichtig sind und über die kein objektiver Hinweis auf Wertminderung besteht, können in einer Gruppe pauschal wertberichtigt werden.¹⁸²

Wenn sich in einer Folgeperiode die Höhe einer Wertberichtigung verringert hat, müssen die Verluste aus der Wertminderung direkt über das Finanzinstrument selbst oder indirekt über die Wertberichtigungsrücklage storniert werden.¹⁸³ In Österreich ist nach geltender Rechtslage nur die direkte Methode erlaubt. Das UGB schreibt nur bei einer Pauschalwertberichtigung von Umlaufvermögen die Anwendung der direkten Methode explizit vor, aber diese gilt auch für alle anderen aktiven Finanzinstrumenten, da auch gemäß § 204 Abs. 2 UGB bzw. § 207 UGB die aktiven Vermögenswerte auf dem niedrigeren Wert abzuschreiben sind.¹⁸⁴

Die Wertaufholung darf nur bis zur Höhe des niedrigsten unter den folgenden Werten erfolgen:¹⁸⁵

- a) Der neue erzielbare Wert;
- b) Der Buchwert gemessen an die fortgeführten Anschaffungskosten, der sich ergeben hätte, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen worden wäre.

Die Wertaufholung ist wie die Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen.¹⁸⁶

Was die Wertaufholung betrifft, sieht das UGB grds. dieselbe Regelung (§ 208 Abs. 1 i.V.m. § 204 Abs. 2 bzw. § 207 UGB) vor, jedoch muss die Unterscheidung zwischen Finanzinstrumenten des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens immer mitberücksichtigt werden. Weiters kann gemäß § 208 Abs. 2 UGB eine Wertaufholung aus bestimmten steuerlichen Gründen unterbleiben (Wertbeibehaltung).

¹⁸⁰ Vgl. SKK 3.17 f.

¹⁸¹ Gemäß den Beispielen, die in SKK 3 zu finden sind, hängt die Wichtigkeit eines Finanzinstrumentes vom betragslichen Aspekt ab.

¹⁸² Vgl. SKK 3.19.

¹⁸³ Vgl. SKK 3.20.

¹⁸⁴ Vgl. *Altenburger* (1993), § 226 HGB, S. 291 f. i.V.m. § 204 HGB, S. 111 f. Ähnlich auch *Pernsteiner* (2000), § 226 Abs. 5 HGB, Tz. 8; *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 190.

¹⁸⁵ Vgl. SKK 3.20.

¹⁸⁶ Vgl. SKK 3.20 letzter Satz.

Es gibt keine Wertaufholung für eine frühere Wertminderung von nicht quotiertem Eigenkapital, dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann.¹⁸⁷ Das UGB enthält keine ähnliche Bestimmung.

Wie bereits erwähnt, ist in Österreich die Bewertung von Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert nur für Konzernabschlüsse, die nach den IAS / IFRS Regeln aufgestellt sind, zulässig. Deshalb wird hier kein Vergleich zu der österreichischen Gesetzesregelung durchgeführt.¹⁸⁸

Das Unternehmen muss mindestens an jedem Bilanzstichtag die Finanzinstrumente, die zum beizulegenden Zeitwert gehalten werden, neu bewerten. Die Gewinne bzw. Verluste, die aus der Veränderung des beizulegenden Zeitwertes von derivativen und von zur Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumenten entstehen, werden erfolgswirksam in der GuV erfasst.¹⁸⁹

„Die Investitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen auf einen aktiven Markt notierten Preis verfügen, und dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, [...] werden mit den Anschaffungskosten bewertet.“¹⁹⁰

6.2.3. Besonderheiten der Folgebewertung von Forderungen

Alle kurz- und langfristigen Forderungen werden mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Die fortgeführten Anschaffungskosten einer kurzfristigen Forderung entsprechen deren Nominalwert (abzüglich der Wertminderungsrückstellung). Somit wird eine kurzfristige Forderung mit dem Nettoveräußerungswert gehalten. Die fortgeführten Anschaffungskosten einer langfristigen Forderung entsprechen deren mit dem Marktzinssatz für ähnliche Finanzinstrumente errechneten Barwert, wenn der Effektivzinssatz der langfristigen Forderung vom Nominalzinssatz abweicht.¹⁹¹

Verluste aus der Wertminderung werden entweder direkt durch die Minderung der Forderung selbst oder indirekt durch ein entsprechendes Gegenkonto („Rückstellung für zweifelhafte Forderungen“¹⁹²) verbucht.¹⁹³ In Österreich gilt das bereits Gesagte.

¹⁸⁷ Vgl. SKK 3.21.

¹⁸⁸ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 213. Gleiches auch Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 4; Christian / Schiebel (2010), § 237a UGB, Rz. 13.

¹⁸⁹ Vgl. SKK 3.22 f.

¹⁹⁰ SKK 3.24.

¹⁹¹ Vgl. SKK 3.26 – 28.

¹⁹² SKK 3.29.

Falls eine Wertminderung vorerst auf die Rückstellung für zweifelhafte Forderungen verbucht wurde und im Nachhinein feststeht, dass die Forderung zur Gänze uneinbringlich geworden ist, muss sowohl die Forderung als auch die Rückstellung aus der Bilanz ausgebucht werden.¹⁹⁴

Falls eine frühere Berechnung der zweifelhaften Forderungen in späteren Perioden geändert wird, so ist diese Änderung erfolgswirksam und wird nicht retrospektiv verbessert. Der Eingang einer zweifelhaften oder uneinbringlichen Forderung wird als Minderung eines Aufwands im Jahr des Eingangs der Forderung verbucht. Mit dem Eingang wird sowohl die Forderung selbst als auch das Gegenkonto vermindert.¹⁹⁵

6.2.4. Besonderheiten der Folgebewertung von passiven Finanzinstrumenten

Passive Finanzinstrumente werden grds. mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Die fortgeführten Anschaffungskosten eines kurzfristigen passiven Finanzinstrumentes entsprechen grds. dessen Nominalwert, somit wird ein kurzfristiges passives Finanzinstrument mit dem Nettoveräußerungswert gehalten.¹⁹⁶

„Um die fortgeführten Anschaffungskosten von langfristigen passiven Finanzinstrumenten zu ermitteln, werden diese erstmals mit den beizulegenden Zeitwert des zu zahlenden Betrages angesetzt, um den Zinsaufwand für die folgenden Perioden entweder mit der Effektivzinsmethode oder mit der linearen Abschreibung zu ermitteln.“¹⁹⁷ Das UGB sieht keine ähnliche Regelung vor. Gemäß § 211 Abs. 1 UGB werden die Verbindlichkeiten, wie bereits erwähnt, mit dem Rückzahlungsbetrag bewertet.

6.3. Ausbuchung

Ein Unternehmen hat ein aktives Finanzinstrument aus der Bilanz auszubuchen, wenn:¹⁹⁸

- a) es die Rechte auf die generierte Zahlungsströme des Finanzinstrumentes verliert;
- b) es das Recht auf den Bezug von Zahlungsströmen aus dem Finanzinstrument, sowie die mit diesem Finanzinstrument gebundenen wesentlichen Risiken und Chancen auf eine andere Partei überträgt.

¹⁹³ Vgl. SKK 3.29.

¹⁹⁴ Vgl. SKK 3.29.

¹⁹⁵ Vgl. SKK 3.31.

¹⁹⁶ Vgl. SKK 3.32 f.

¹⁹⁷ SKK 3.34.

¹⁹⁸ Vgl. SKK 3.36.

Mit der Ausbuchung eines aktiven Finanzinstrumentes, wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Finanzinstrumentes und der erhaltenen Gegenleistung erfolgswirksam behandelt.¹⁹⁹ Ein passives Finanzinstrument wird ausgebucht, wenn es beglichen, aufgehoben oder verfallen ist. Mit der Ausbuchung eines passiven Finanzinstrumentes, wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Finanzinstrumentes und dem ausbezahlten Betrag erfolgswirksam behandelt.²⁰⁰ Im UGB ist keine vergleichbare Bestimmung zu finden. Dennoch sollte die albanische Regelung grds. den österreichischen GoB entsprechen.

6.4. Ausweis und Angaben

Die aktiven und passiven Finanzinstrumente werden in der Bilanz auf den zugehörigen Posten ausgewiesen. Eine weitere Unterteilung ist erlaubt. Die Gewinne und Verluste, die mit den Finanzinstrumenten der laufenden Geschäftstätigkeit (u.a. Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) verbunden sind, werden als betriebliche Erträge und Aufwendungen ausgewiesen. Zinsen, Dividenden und andere Gewinne und Verluste aus anderen aktiven und passiven Finanzinstrumenten werden im Finanzerfolg ausgewiesen.²⁰¹

Um die Einordnung eines Finanzinstrumentes als Eigenkapitalinstrument oder als passives Finanzinstrument vorzunehmen, muss auch ihre wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht nur die rechtliche Form berücksichtigt werden. Wenn eine bestimmte Art von Vorzugsaktien eher die Definition eines passiven Finanzinstrumentes als jene eines Eigenkapitalinstrumentes erfüllt, werden sie, unabhängig von deren rechtlicher Natur, als passive Finanzinstrumente in der Bilanz ausgewiesen.²⁰² Das UGB sieht eine vergleichbare Bestimmung nicht vor. Das Grundkapital hat sämtliche Aktiengattungen zu beinhalten.²⁰³

Alle Erträge und Aufwendungen, die mit dem Eigenkapital verbunden sind, werden als eine Zu- bzw. Abnahme des Eigenkapitals ausgewiesen.²⁰⁴ Das UGB bestimmt nur ein Aktivierungsverbot für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen.²⁰⁵ Weitere Bestimmungen über die Bilanzierung von Erträgen und Aufwendungen, die mit dem Eigenkapital verbunden sind, lassen sich im UGB nicht finden.

¹⁹⁹ Vgl. SKK 3.37 f.

²⁰⁰ Vgl. SKK 3.41 und .43.

²⁰¹ Vgl. SKK 3.44 f. und .48.

²⁰² Vgl. SKK 3.46.

²⁰³ Vgl. *Hübner-Schwarzinger / Konezny* (2010), § 229 UGB, Rz. 7.

²⁰⁴ Vgl. SKK 3.49.

²⁰⁵ Vgl. § 197 Abs. 1 UGB.

Der Kauf von eigenen Anteilen (Aktien) wird als Abnahme des Eigenkapitals und nicht als ein Finanzinstrument verbucht.²⁰⁶ Das UGB schreibt je nach Zweckbestimmung einen Ausweis der eigenen Anteile als gesondertes Posten im Anlage- bzw. Umlaufvermögen vor.²⁰⁷

Die Emittierungs- oder die Rückkaufskosten von Eigenkapitalinstrumenten werden auch als eine Abnahme des Eigenkapitals erfasst und dürfen nicht als Aufwand oder Ertrag verbucht werden. Ausgenommen von dieser Regel sind Kosten, die mit einer gescheiterten Emission oder mit einem gescheiterten Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten zusammenhängen; diese werden als Aufwand in der GuV erfasst.²⁰⁸ Im UGB gibt es keine näheren Bestimmungen über die Bilanzierung von Emittierungs- und Rückkaufskosten.

Im Anhang müssen die folgenden Angaben über die langfristigen Forderungen und die Passiva (getrennt für wichtige Forderungen und Passiva; gruppiert für sonstige Forderungen und Passiva) gemacht werden:²⁰⁹

- a) Beträge;
- b) Fälligkeit;
- c) Effektivzinssätze (und vertragliche Zinssätze, falls diese von den Effektivzinssätzen deutlich abweichen);
- d) Die wichtigsten Währungen;
- e) Sonstige wichtige Bedingungen.

Im UGB sind keine ähnlichen wie die in c) und e) erwähnten Anhangsangaben, vorgesehen. Das UGB schreibt aber andere und detailliertere Anhangsangaben über die Fälligkeiten und über die Beträge der langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten vor:

- a) Ausweis von Ausleihungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr;²¹⁰
- b) Betragsangaben von Forderungen mit einer Restlaufzeit von über ein Jahr;²¹¹
- c) Betragsangaben von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr;²¹²
- d) „Gesamtbetrag von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren“²¹³;
- e) „Gesamtbetrag von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“²¹⁴.

²⁰⁶ Vgl. SKK 3.50.

²⁰⁷ Vgl. § 225 Abs. 5 UGB.

²⁰⁸ Vgl. SKK 3.51.

²⁰⁹ Vgl. SKK 3.52.

²¹⁰ Vgl. § 227 Satz 2 UGB.

²¹¹ Vgl. § 225 Abs. 3 Satz 1 UGB.

²¹² Vgl. § 225 Abs. 6 Satz 1 UGB.

²¹³ § 237 Z 1 lit. a UGB.

„Für die Aktien, Anleihen und die sonstigen kurz- und langfristigen Investitionen (mit Ausnahme der beherrschten und verbundenen Gesellschaften)“²¹⁵, werden die unten folgenden Angaben gegeben:²¹⁶

- a) Buchwert der Anlagen, die mit der *fair value* Methode bewertet wurden, (für die verschiedenen Kategorien) am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres;
- b) Buchwert der Anlagen, die mit der Methode der fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wurden, (für die verschiedenen Kategorien) am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres.

Das österreichische Gesetz sieht keine ähnlichen Bestimmungen vor, da die Buchwerte am Anfang und am Ende der jeweiligen Geschäftsperiode in der Bilanz ablesbar sind.

In Bezug auf die derivativen Finanzinstrumente muss ein Unternehmen deren Buchwert am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres und die wichtigen damit verbundenen Fachbegriffe²¹⁷ im Anhang angeben.²¹⁸ Gemäß § 237a Z 1 lit. a und b UGB müssen die Unternehmen u.a. Angaben über die Art und Umfang, sowie über den Buchwert und den beizulegenden Zeitwert der derivativen Finanzinstrumente im Anhang angeben.

6.5. Zusammenfassung

Die vorherigen Abschnitte haben einen umfangreichen Überblick über die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen von aktiven und passiven Finanzinstrumenten, sowie über die dazugehörigen Anhangsangaben gegeben. Hier werden nochmals die wichtigsten albanischen Bestimmungen und wichtigsten Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsbestimmungen der beiden Länder zusammengefasst.

Beim erstmaligen Ansatz werden die aktiven und passiven Finanzinstrumente mit dem Anschaffungskosten zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten angesetzt, es sei denn, es handelt sich um Finanzinstrumente, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Das österreichische Gesetzbuch enthält einerseits zusätzlich explizite Bestimmungen über Einlagen und Verbindlich-

²¹⁴ § 237 Z 1 lit. b UGB.

²¹⁵ SKK 3.53 erster Halbsatz.

²¹⁶ Vgl. SKK 3.53.

²¹⁷ Es liegt kein Übersetzungsfehler vor. Es könnte aber sein, dass der albanische Gesetzgeber das englische Wort „term“ falsch übersetzt hat. In diesem Zusammenhang wäre „Bedingung“ (alb. „*kusht*“) oder „Fristigkeit“ (alb. „*afat*“) eine adäquatere Übersetzung des Wortes „term“ gewesen.

²¹⁸ Vgl. SKK 3.54.

keiten, sieht andererseits den Ansatz von Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert nicht vor.

Anders als in Österreich, sieht die albanische Regelung die Bewertung aller aktiven und passiven Finanzinstrumente mit den Anschaffungskosten oder mit den fortgeführten Anschaffungskosten vor.

Weitere wichtige Unterschiede ergeben sich in der Bewertung von Anleihen, Darlehen und Krediten, in der Ausübung von Bewertungswahlrechten, sowie im Bereich der Wertminderung und Wertaufholung von Finanzinstrumenten.

Konträr zu UGB, schreibt SKK 3 für alle Finanzinstrumente das strenge Niederstwertprinzip vor.

Anders als in Österreich, wo das Grundkapital sämtliche Aktiengattungen beinhalten muss, schreibt SKK 3 den Ausweis von Vorzugsaktien als passives Finanzinstrument, wenn diese eher die Definition eines passiven Finanzinstrumentes, als jene eines Eigenkapitalinstrumentes erfüllen.

Einen weiteren wichtigen Unterschied zu Österreich ergibt sich in der Behandlung des Kaufes von eigenen Anteilen, als eine Abnahme des Eigenkapitals.

Wichtig zu erwähnen ist, dass lt. SKK 3 alle Erträge und Aufwendungen, die mit dem Eigenkapital verbunden sind, sowie die Emittierungs- oder die Rückkaufskosten von Eigenkapitalinstrumenten als eine direkte Zu- bzw. Abnahme des Eigenkapitals ausgewiesen werden. Das UGB dagegen bestimmt grds. nichts dergleichen.

Weitere Diskrepanzen zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen befinden sich im Bereich der Anhangsangaben.

7. Biologische Vermögenswerte

7.1. Ansatz und Erstbewertung

Der SKK 13 wird auf alle biologischen Vermögenswerte angewandt, mit Ausnahme der zur landwirtschaftlichen Nutzung gehaltenen Grundstücke (SKK 5).²¹⁹

Wichtig ist zuerst die biologischen Vermögenswerte (Vieh, Bäume, Weinberge) von den landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Wolle, Milch, Fleisch, Trauben), die als Vorräte nach SKK 4 zu bilanzieren sind, zu unterscheiden. Vermögenswerte, die aus Quellen kommen, die nicht vom Menschen verwaltet werden (z.B. Meeresfische), sind keine biologischen Vermögenswerte.²²⁰

Die Ansatzkriterien der biologischen Vermögenswerte sind die gleichen, wie für Vorräte. Ein biologischer Vermögenswert wird erstmals angesetzt, wenn dieses erworben oder von einem bereits existenten biologischen Vermögenswert erzeugt wird. Landwirtschaftliche Erzeugnisse, die sehr eng zu den erzeugenden biologischen Vermögenswerten stehen, werden erst bei der Trennung bzw. bei der Ernte bilanziert.²²¹ Im UGB sind explizite Bestimmungen über biologische Vermögenswerte nicht zu finden, dennoch sollten die albanischen Regelungen grds. den österreichischen GoB entsprechen. Nach den österreichischen GoB ist ein Vermögenswert anzusetzen, wenn einerseits die selbstständige Verwertbarkeit und andererseits die Greifbarkeit (Bewertbarkeit, entgeltlicher Erwerb) vorliegen.²²²

Die biologischen Vermögenswerte werden erstmals mit den Anschaffungskosten angesetzt. Die landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die von den biologischen Vermögenswerten geerntet werden (z.B. Wolle vom Schaff, Trauben vom Weinberg), werden mit den Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Ernte angesetzt.²²³ Wie bereits in vorigen Kapiteln erwähnt, enthält das UGB zusätzlich noch explizite Bestimmungen über Einlagen.

Die biologischen Vermögenswerte werden ausgebucht, wenn diese verkauft werden oder diese für das Unternehmen keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen hat.²²⁴ Diese Bestimmung sollte grds. Den österreichischen GOB entsprechen.

²¹⁹ Vgl. SKK 13.5.

²²⁰ Vgl. SKK 13.7 und .9.

²²¹ Vgl. SKK 13.10 f.

²²² Vgl. Auer (2000), S. 63. Gleiches auch Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 94.

²²³ Vgl. SKK 13.12 f.

²²⁴ Vgl. SKK 13.21.

7.2. Folgebewertung

7.2.1. Allgemeines

Nach dem Erstansatz werden die biologischen Vermögenswerte in biologische Vermögenswerte des Anlagevermögens und biologische Vermögenswerte des Umlaufvermögens aufgeteilt. Ersteren werden mit den fortgeführten Anschaffungskosten, abzüglich etwaige Wertminderungsaufwendungen und die Letzteren mit den Anschaffungskosten, abzüglich etwaigen Wertminderungsaufwendungen, bewertet.²²⁵

Aufwendungen, die während der Nutzungsdauer eines biologischen Vermögenswertes gemacht werden, werden aktiviert und somit erst Teil des Buchwertes des biologischen Vermögenswertes, wenn es wahrscheinlich ist, dass sie dem Unternehmen künftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen werden und deren Wert verlässlich bewertet werden kann.²²⁶ Nach UGB werden diese Aufwendungen aktiviert, wenn sie die Vermögenswertkriterien und die Kriterien für die nachträglichen Anschaffungskosten erfüllen.

7.2.2. Wertminderung und Wertaufholung

Eine wirtschaftliche Einheit muss an jedem Bilanzstichtag einen Werthaltigkeitstest der biologischen Vermögenswerte durchführen. Der Buchwert wird mit dem erzielbaren Betrag verglichen. Der erzielbare Betrag ist der höhere Wert in der Gegenüberstellung vom Nutzungswert und dem beizulegenden Zeitwert, abzüglich Verkaufskosten.²²⁷ Im Unterschied zu Albanien orientiert sich der beizulegende Wert von Sachanlagevermögen gemäß UGB grds. am Wiederbeschaffungswert²²⁸. Die Vergleichswerte für das Umlaufvermögen sind aber sowohl beschaffungs- als auch absatzmarktorientiert.²²⁹

Wie bereits in Kapitel 6. erwähnt, ist in Österreich zwischen der Wertminderung von Anlage- und Umlaufvermögen zu unterscheiden. Für eine nähere Erläuterung siehe Abschnitt 6.2.2.

²²⁵ Vgl. SKK 13.14.

²²⁶ Vgl. SKK 13.16 i.V.m. SKK 1.16.

²²⁷ Vgl. SKK 13.6 und 13.17 f.

²²⁸ Vgl. Groh (1976), S. 37. Ähnlich auch Auer (2000), S. 52; Fritz-Schmied (2000), § 204 HGB, Tz. 46; Binder / Kubat (2004), B.II. 3.2.b), S. 23 f.

²²⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 176. Ähnliches auch Auer (2000), S. 96; Egger A. (1999), § 207 Abs. 1 HGB, Tz. 10 – 12; Seicht (2002), S. 100; Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 114; Grünberger (2009), S. 81; Rohatschek (2011), B.II. 3.3.b), S. 11 f.; Fellingner / Urnik / Urtz (2011), § 207 UGB, Rz. 5 – 7.

Die Wertminderung erfolgt grds. in Form von Einzelwertberichtigungen. Ist eine Einzelwertberichtigung ungeeignet, erfolgt eine Gruppenwertminderung von ähnlichen oder miteinander zusammenhängenden biologischen Vermögenswerten.²³⁰

Wenn die Umstände, die früher zu einer Wertminderung geführt haben, nicht länger bestehen, wird der Betrag der Wertminderung rückgängig gemacht.²³¹ Was die Wertaufholung betrifft, sieht das UGB grds. dieselbe Regelung vor. Für die genaue Behandlung wird hier auf Abschnitt 6.2.2. verwiesen.

7.3. *Ausweis und Angaben*

Die biologischen Vermögenswerte werden je nach Zweckbestimmung als eigener Posten im Anlage- bzw. Umlaufvermögen der Bilanz ausgewiesen. Die erläuternden Angaben zur GuV müssen die Abschreibung, die Wertminderung und den Nettogewinn bzw. den Nettoverlust aus dem Ausscheiden oder aus der Veräußerung der biologischen Vermögenswerte enthalten.²³²

„Im Anhang des Jahresabschlusses müssen die folgenden Angaben im Zusammenhang mit den biologischen Vermögenswerten angegeben werden:

- a) die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
- b) die Beschreibung der Tätigkeit der wirtschaftlichen Einheit und der Art der jeweiligen Gruppe der biologischen Vermögenswerte;
- c) der Buchwert der biologischen Vermögenswerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung der berichtenden Einheit;
- d) der Betrag der biologischen Vermögenswerte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind;
- e) der Betrag von Wertminderungen von Vorräten oder die Wertaufholung einer früher vorgenommene Wertminderung;
- f) der Buchwert der biologischen Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten gegeben sind;
- g) der Buchwert der biologischen Vermögenswerte, die in der Obhut Dritter sind;

²³⁰ Vgl. SKK 13.19.

²³¹ Vgl. SKK 13.20.

²³² Vgl. SKK 13.23.

- h) die Informationen über die biologischen Vermögenswerte (Betrag und, wenn möglich, die Berechnung des Wertes), die nicht in der Bilanz des berichtenden Einheit erfasst werden, sondern in ihre Obhut stehen;
- i) der bekannte Nettogewinn oder Nettoverlust aus dem Ausscheiden oder aus der Veräußerung der biologischen Vermögenswerte.²³³

Das UGB enthält keine spezifischen Anhangsangaben über biologische Vermögenswerte. Für sie gelten die Anhangsangaben, wie für alle anderen Vermögenswerte; und die Bestimmungen für den Anlagespiegel, wenn es sich um biologische Vermögenswerte des Anlagevermögens handelt.

7.4. Zusammenfassung

Nach der ausführlichen Darstellung der Bilanzierungsbestimmungen für die biologischen Vermögenswerte in den vorhergehenden Abschnitten, werden hier nochmals die wichtigsten Bestimmungen und Unterschiede zwischen den beiden Ländern zusammengefasst.

Der SKK 13 wird auf alle biologischen Vermögenswerte angewandt, mit Ausnahme der zur landwirtschaftlichen Nutzung gehaltenen Grundstücke (SKK 5). Das UGB dagegen enthält keine spezifischen Bestimmungen über biologische Vermögenswerte. Für biologische Vermögenswerte gelten dieselben Bestimmungen, wie für alle Vermögenswerte des Anlage- bzw. Umlaufvermögens.

Die biologischen Vermögenswerte werden erstmals mit den Anschaffungskosten angesetzt. Das UGB enthält darüber hinaus noch eine explizite Bestimmung über Einlagen.

Weitere wichtige Unterschiede ergeben sich in der Aktivierung von nachträglichen Aufwendungen, in der Behandlung der Wertminderung und Wertaufholung von biologischen Vermögenswerten, sowie im Bereich der Anhangsangaben.

²³³ SKK 13.24.

8. Sachanlagevermögen und immaterielles Anlagevermögen

8.1. *Ansatz und Erstbewertung*

8.1.1. Ansatz und Erstbewertung des Sachanlagevermögens

Der SKK 5 beschäftigt sich mit der Bilanzierung und dem Ausweis von materiellem und immateriellem Anlagevermögen in der Bilanz und GuV. Dieser Standard wird auf alle Anlagevermögensgegenstände angewandt, mit Ausnahme von den biologischen Vermögenswerten des Anlagevermögens (SKK 13) und den Finanzinstrumenten des Anlagevermögens (SKK 3). Für Sachanlagen, die im Zusammenhang mit Leasinggeschäften stehen, sind auch die Bestimmungen des SKK 7 zu beachten. Sachanlagevermögen, das mit Zuwendungen der öffentlichen Hand verbunden ist, muss unter Beachtung der Bestimmungen des SKK 10 bilanziert werden. Bei Sachanlagen, die aus einem Unternehmenszusammenschluss stammen, sind auch die Bestimmungen von SKK 9 zu beachten.²³⁴

Die Ansatzkriterien für das Anlagevermögen sind die gleichen wie für die Vorräte. Für nähere Erläuterungen siehe Abschnitt 5.1.

Sachanlagen werden zum Zeitpunkt des Erwerbes oder der (internen) Erzeugung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten umfassen den Kaufpreis, zuzüglich aller Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähigen Steuern nach dem Abzug von Skonti und Rabatten. Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind auch die sonstigen direkten zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögensgegenstand zum Standort und in betriebsbereiten Zustand zu versetzen und die künftigen geschätzten Kosten für die Demontierung und die Abräumung der Sachanlage, sowie für die Wiederherstellung des Standortes, falls die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung gegeben sind.²³⁵ Das UGB sieht grds. eine ähnliche Bestimmung vor, aber die geschätzten Abbruchs- und Wiederherstellungskosten sind nicht Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten.²³⁶ Weiters enthält das UGB explizite Bestimmungen über Einlagen.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprechen grds. dem Nominalwert. Erfolgt die Zahlung aber über das normale Zahlungsziel, dann entsprechen die Anschaffungs- und Herstellungs-

²³⁴ Vgl. SKK 5.4 – 6.

²³⁵ Vgl. SKK 5.10 f.

²³⁶ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 96. Gleiches bereits Rohatschek (2005), S. 68.

kosten dem Barwert. Die Differenz zwischen dem Nominal- und dem Barwert wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwendungen erfasst.²³⁷ Gleiches gilt weitgehend auch für Österreich.²³⁸

Wenn die Herstellung einer Sachanlage über einen längeren Zeitraum hinweg dauert, und diese u.a. fremdfinanziert wird, können die Fremdkapitalkosten, die unmittelbar mit der Herstellung verbunden sind, aktiviert werden und sind somit auch Teil der Herstellungskosten. Es werden die Fremdkapitalkosten aktiviert, die während der Herstellungsarbeiten anfallen. Die Aktivierung der Fremdkapitalkosten wird abgesetzt, wenn die Herstellung beendet oder für eine längere Zeit unterbrochen wurde. Wenn eine wirtschaftliche Einheit entscheidet, die Fremdkapitalkosten zu aktivieren, dann muss sie dieses Wahlrecht für alle Sachanlagen, wo eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten möglich ist, ausüben.²³⁹ Gemäß § 203 Abs. 4 UGB dürfen Fremdkapitalzinsen bei längerer Herstellungszeit eines Vermögensgegenstandes aktiviert werden.

Vergleicht man den Wortlaut des albanischen (Fremdkapitalkosten) und den des österreichischen Gesetzgebers (Fremdkapitalzinsen), so kommt man zum Schluss, dass der im SKK 5 verwendete Begriff, einen weiteren Umfang von Kosten, die mit der Fremdfinanzierung verbunden sind, umfasst als nur die Fremdkapitalzinsen des UGB. Weiters sieht das UGB keine Verpflichtung zur Ausübung dieses Aktivierungswahlrechts auf alle Vermögensgegenstände, in denen die Fremdkapitalzinsen aktiviert werden können, sondern orientiert sich nach dem Stetigkeitsprinzip.²⁴⁰

Eine Sachanlage kann im Tausch mit einer oder mehreren nicht monetären Vermögenswerten oder mit einer Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. In diesen Fällen werden die Anschaffungskosten der erhaltenen Sachanlage mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt, es sei denn, die beizulegenden Zeitwerte der erhaltenen und der abgegebenen Vermögenswerten können nicht verlässlich bestimmt werden; oder dem Tausch fehlt an wirtschaftlicher Substanz. In diesen Fällen sind die Anschaffungskosten der erhaltenen Sachanlage mit dem Buchwert des abgegebenen Vermögenswertes anzusetzen.²⁴¹

²³⁷ Vgl. SKK 5.13.

²³⁸ Zu Ratenvereinbarungen siehe *Grünberger* (2004), B.II: 3.4.a), S. 11.

²³⁹ Vgl. SKK 5.14 – 16.

²⁴⁰ Zu nähere Ausführung siehe *Urnik / Urtz* (2011), § 203 UGB, Rz. 109 und die dort weiterführende Literatur.

²⁴¹ Vgl. SKK 5.17.

In Österreich haben die Unternehmen ein Wahlrecht zwischen:

- a) Buchwertfortführung: die erhaltene Sachanlage wird mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes bewertet;²⁴²
- b) Modifizierte Buchwertfortführung: die Anschaffungskosten der erhaltenen Sachanlage entsprechen dem um die Steuerbelastung aufgewerteten Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes;²⁴³
- c) Volle Gewinnrealisierung: die erhaltene Sachanlage wird mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Vermögenswertes bewertet.²⁴⁴

Besteht eine Sachanlage aus mehreren wesentlichen Bestandteilen mit unterschiedlichen Nutzungsdauern, werden diese Bestandteile getrennt angesetzt.²⁴⁵ Das UGB kennt keinen Komponentenansatz.²⁴⁶

8.1.2. Ansatz und Erstbewertung des immateriellen Anlagevermögens

Die Ansatzkriterien des immateriellen Anlagevermögens entsprechen jenen des Sachanlagevermögens. Zusätzlich muss das immaterielle Anlagevermögen identifizierbar sein. Ein immaterielles Anlagevermögen ist identifizierbar, wenn es vom Unternehmen getrennt oder in einer Gruppe verkauft, getauscht, vermietet oder übertragen werden kann oder es aus vertraglichen oder aus anderen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten bzw. Pflichten übertragbar oder trennbar sind.²⁴⁷ Das UGB erlaubt den Ansatz von entgeltlich erworbenen, verbietet jedoch den Ansatz von selbsterstellten immateriellem Anlagevermögen.²⁴⁸

Ein erworbenes immaterielles Anlagevermögen wird beim Zugang mit den Anschaffungskosten, die den Kaufpreis und die sonstigen direkten zurechenbaren Kosten erfasst, bewertet.²⁴⁹ Gleiches gilt lt. österreichischem Recht.

Um die Herstellungskosten eines selbsterstellten immateriellen Anlagevermögens zu bestimmen, werden die Bestimmungen über die Sachanlagen sinngemäß angewandt.²⁵⁰ Wie bereits erwähnt,

²⁴² Vgl. *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 25.

²⁴³ Vgl. *Bertl / Fraberger* (1996), S. 209; *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 25 f.

²⁴⁴ Vgl. *Hueber / Kofler* (1998), § 203 Abs. 2 HGB, Tz. 72; *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 25.

²⁴⁵ Vgl. SKK 5.18.

²⁴⁶ Vgl. *Janschek / Jung* † (2010), § 204 UGB, Rz. 79.

²⁴⁷ Vgl. SKK 5.47 f.

²⁴⁸ Vgl. § 197 Abs. 2 UGB.

²⁴⁹ Vgl. SKK 5.50.

ist die Aktivierung von selbsterstellten und nicht entgeltlich erworbenen immateriellem Anlagevermögen gemäß § 197 Abs. 2 UGB nicht erlaubt, weshalb ein Vergleich zu Österreich in diesem Bereich nicht ausgearbeitet werden kann.

Die unten genannten Ausgaben werden nicht aktiviert, sondern als Aufwendungen in der GuV erfasst.²⁵¹

- a) Ausgaben für Gründung und Anlauf des Geschäftsbetriebes;
- b) Forschungsausgaben;
- c) Ausgaben für Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter;
- d) Werbungsausgaben;
- e) Ausgaben der Verlegung und Umorganisation des Unternehmens;
- f) Allgemeine Verwaltungsausgaben;
- g) Anfängliche Verluste in der ersten Phase der Herstellung
- h) Ausgaben für selbst geschaffene Markennamen, Kundenstamm und ähnliche Ausgaben.

Die Entwicklungsaufwendungen werden anders als die Forschungsaufwendungen nur dann aktiviert, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:²⁵²

- a) Die technischen Möglichkeiten zur Fertigstellung des immateriellen Anlagevermögens, damit es zur Nutzung oder zum Verkauf bereit steht;
- b) Verfügbarkeit der technischen und finanziellen Ressourcen, sowie die Absicht, den Vermögenswert fertigzustellen, um diesen zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung zu stellen;
- c) Fähigkeit der wirtschaftlichen Einheit, den Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen;
- d) Generierung von künftigen erwarteten wirtschaftlichen Nutzen kann verlässlich bestimmt werden (sowie die Existenz eines Marktes für die Produkte oder Dienstleistungen dieses immateriellen Anlagevermögens);
- e) Höhe der Aufwendungen kann verlässlich ermittelt werden.

Falls eine wirtschaftliche Einheit die angefallenen Aufwendungen nicht eindeutig als in die Forschungs- oder Entwicklungsphase gehörend bestimmen kann, werden alle Aufwendungen der Forschungsphase zugerechnet, und werden somit in der GuV erfolgswirksam erfasst. Falls im Nachhinein das Unternehmen beweisen kann, dass bestimmte Aufwendungen der Entwicklungs-

²⁵⁰ Vgl. SKK 5.51.

²⁵¹ Vgl. SKK 5.52.

²⁵² Vgl. SKK 5.54.

phase die Aktivierungskriterien erfüllen, dürfen diese Entwicklungsaufwendungen nicht nachträglich aktiviert werden.²⁵³

8.1.3. Ansatz und Erstbewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes

Der Geschäfts- und Firmenwert ist die positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem beizulegenden Zeitwert bzw. dem Buchwert des erworbenen Nettovermögens (Vermögenswerte abzüglich aller Schulden und Eventualverbindlichkeiten). Der Geschäfts- und Firmenwert ist erstmalig mit den Anschaffungskosten, wie ein materielles Anlagevermögen, anzusetzen. Der selbstgeschaffene Geschäfts- und Firmenwert wird nicht als Vermögenswert aktiviert.²⁵⁴ Gemäß § 203 Abs. 5 UGB ist der Geschäfts- und Firmenwert also, die positive Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich aller Schulden), wie ein Vermögenswert in der Bilanz auszuweisen. Ein wertmäßiger Unterschied zwischen den Geschäfts- und Firmenwerten ist deutlich sichtbar, da die albanische Bestimmung auch die Eventualschulden in die Rechnung miteinbezieht. Weiters könnte sich eine Abweichung durch die unterschiedliche Abgrenzung von aktiven und passiven Vermögenswerten ergeben.²⁵⁵

Übersteigt der beizulegende Zeitwert des erworbenen Nettovermögens dessen Anschaffungskosten, so wird dieser Betrag nicht als negativer Geschäfts- und Firmenwert in der Bilanz, sondern erfolgswirksam in der GuV angesetzt.²⁵⁶ Der Wortlaut des UGB erlaubt nur die Aktivierung eines positiven Geschäfts- und Firmenwertes in der Bilanz. Die überwiegende Ansicht spricht sich gegen eine Passivierung des negativen Geschäfts- und Firmenwertes und für eine verhältnismäßige Minderung der aktiven und passiven Vermögenswerte.²⁵⁷

8.2. Folgebewertung

8.2.1. Folgebewertung des Sachanlagevermögens

Die Sachanlagen werden entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell bewertet. Das gewählte Modell wird auf alle Sachanlagen innerhalb einer Anlagevermögensklasse angewandt.²⁵⁸

²⁵³ Vgl. SKK 5.55.

²⁵⁴ Vgl. SKK 9.40 i.V.m. SKK 5.56.

²⁵⁵ Vgl. Auer (2000), S. 81.

²⁵⁶ Vgl. SKK 9.44.

²⁵⁷ Vgl. Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB, Rz. 116. Gleiches bereits Fuchs (2008), S. 79.

²⁵⁸ Vgl. SKK 5.21.

Nach dem Anschaffungskostenmodell wird eine Sachanlage mit den fortgeführten Anschaffungskosten, abzüglich der etwaigen Wertminderungsaufwendungen, bewertet.²⁵⁹

Nach dem Neubewertungsmodell wird eine Sachanlage mit dem beizulegenden Zeitwert am Tag der Neubewertung, abzüglich nachfolgender kumulierter Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen, bewertet.²⁶⁰ Gemäß § 204 UGB wird das Anlagevermögen mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, abzüglich etwaiger planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen, bewertet. Aus diesem Grund ist für das Neubewertungsmodell kein Vergleich zu Österreich nötig.

Neubewertungen sind regelmäßig durchzuführen, damit der Buchwert sich nicht wesentlich vom neubewerteten beizulegenden Wert unterscheidet. Die Regelmäßigkeit der Abstände der Neubewertung hängt von der wesentlichen Änderung des beizulegenden Zeitwertes ab. Falls eine Sachanlage neu bewertet wird, müssen alle Sachanlagen innerhalb derselben Anlagevermögensklasse zeitgleich neu bewertet werden.²⁶¹

Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes einer Sachanlage, wird diese Werterhöhung erfolgsneutral direkt im Eigenkapital unter dem Posten „Neubewertungsrücklage“ erfasst. Die Werterhöhung wird nur bis zu dem Ausmaß in der GuV als erfolgswirksam erfasst, soweit sie die früheren ausgewiesenen Wertminderungen aus der Neubewertung derselben Sachanlage ausgleicht.²⁶²

Führt eine Neubewertung zu einer Minderung des Buchwertes einer Sachanlage, muss dies in der GuV erfolgswirksam erfasst werden. Die Wertminderung wird erfolgsneutral unter dem Posten „Neubewertungsrücklage“ erfasst, soweit sie die früheren ausgewiesenen Werterhöhungen derselben Sachanlage ausgleicht.²⁶³

Materielles Anlagevermögen wird in abnutzbares und nicht abnutzbares Sachanlagevermögen aufgeteilt. Das nicht abnutzbare Sachanlagevermögen wird nur außerplanmäßig abgeschrieben. Das abnutzbare Sachanlagevermögen unterliegt einer planmäßigen Abschreibung. In der Praxis wird grds. die lineare Abschreibung angewandt, die wirtschaftliche Einheit kann aber auch weite-

²⁵⁹ Vgl. SKK 5.22.

²⁶⁰ Vgl. SKK 5.23.

²⁶¹ Vgl. SKK 5.25 und .27.

²⁶² Vgl. SKK 5.30.

²⁶³ Vgl. SKK 5.31.

re Abschreibungsmethoden anwenden.²⁶⁴ Der Gesetzgeber geht auf die alternativen Abschreibungsmethoden nicht ein. Alternative Abschreibungsmethoden im Sinne des Gesetzgebers wären u.a. die degressive, progressive und leistungsbezogene Abschreibungen.

Auf eine Vermögensklasse, die aus individuell nicht bedeutsamen Vermögenswerten besteht, können dieselben Abschreibungssätze angewandt werden.²⁶⁵ Dies entspricht der Gruppenbewertung gemäß § 209 Abs. 2 UGB. Für individuell bedeutsame Sachanlagen sind individuelle Abschreibungssätze anzuwenden. Besteht eine Sachanlage aus mehreren individuell bedeutsamen Teilen, wird der erstmalig angesetzte Betrag der Sachanlage auf diese individuell bedeutsamen Teile aufgeteilt und folglich getrennt voneinander abgeschrieben.²⁶⁶ Wie auch in anderen Zusammenhängen erwähnt, kennt das UGB keinen Komponentenansatz.

Die Abschreibung beginnt mit dem betriebsbereiten Zustand und nicht mit der tatsächlichen Inbetriebnahme der Sachanlage. Die geschätzten bzw. angewandten Abschreibungsmethoden, Abschreibungssätze, Restwerten, Nutzungsdauer, etc. müssen regelmäßig auf ihre Angemessenheit überprüft werden. Falls der Restwert oder die Nutzungsdauer sich geändert hat, wird dies als eine Änderung der Schätzung und nicht als eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode klassifiziert.²⁶⁷

Kosten, die mit einer nachträglichen Verbesserung einer Sachanlage verbunden sind, werden nur dann als (nachträgliche) Anschaffungskosten aktiviert, wenn diese Kosten der Definition des Anlagevermögens und der Aktivierungskriterien einer Sachanlage entsprechen.²⁶⁸ Die im UGB vorgesehenen nachträglichen Anschaffungskosten stimmen nur z.T. mit der albanischen Bestimmung überein. Vor allem sollte man sich vor Augen halten, dass die im SKK genannten nachträglichen Anschaffungskosten an eine nachträgliche Verbesserung der Sachanlage anknüpft und somit keine nachträglichen Anschaffungskostenerhöhungen („eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung durch Prozessführung oder eine Festsetzung einer höheren Grunderwerbsteuer“²⁶⁹) enthalten. Zweitens fallen gemäß den albanischen Bestimmungen Herstellungskosten nur bei Herstellungsvorgängen an. Gemäß § 203 Abs. 3 UGB zählen zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen für die Erweiterung oder für eine wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstan-

²⁶⁴ Vgl. SKK 5.33 und .36.

²⁶⁵ Vgl. SKK 5.38.

²⁶⁶ Vgl. SKK 5.38 f.

²⁶⁷ Vgl. SKK 5.40 f.

²⁶⁸ Vgl. SKK 5.43 Satz 1.

²⁶⁹ Vgl. *Urmik / Urtz* (2011), § 203 UGB, Rz. 52.

des. Somit können die in Albanien als nachträgliche Anschaffungskosten geltenden Aufwendungen in Österreich schon in die Herstellungskosten untergebracht werden.

Die Bewertungsänderungen einer Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungsverpflichtungen sowie für andere ähnliche Verpflichtungen, die auf Änderung der geschätzten Fälligkeiten, Geldmengen oder Ressourcen, die für die Erfüllung der Verbindlichkeit nötig sind, oder auf Änderungen von dem Abzinsungssatz beruhen, werden den Anschaffungs- und Herstellungskosten der dazugehörigen Sachanlage hinzugefügt oder abgezogen. Der von der Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogene Betrag darf den Buchwert der Sachanlage nicht übersteigen. Falls die Wertabnahme den Buchwert der Sachanlage übersteigt, ist der Überhang sofort in der GuV erfolgswirksam zu erfassen. Falls die Anpassung zu einer Zunahme der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Sachanlage führt, kann das bedeuten, dass der neue Buchwert der Sachanlage nicht voll erzielbar ist. Falls dies zutrifft, muss das Unternehmen einen Werthaltigkeitstest durchführen.²⁷⁰ Das UGB sieht keine derartige Bestimmung vor.

8.2.2. Folgebewertung des immateriellen Anlagevermögens

Immaterielles Anlagevermögen wird mit dessen fortgeführten Anschaffungskosten, abzüglich der kumulierten Wertminderungsaufwendungen, bewertet. Die Bestimmungen über die Sachanlagen werden sinngemäß auch für immaterielles Anlagevermögen angewandt. Eine Wertaufholung ist bei immateriellen Vermögenswerten nicht erlaubt.²⁷¹ In Österreich gilt dagegen grds. ein Wertaufholungsgebot für Anlage- und Umlaufvermögen, mit Ausnahme vom Geschäfts- und Firmenwert.²⁷² Gemäß § 208 Abs. 2 UGB darf eine Wertaufholung aus bestimmten steuerlichen Gründen unterbleiben.

Das abnutzbare immaterielle Anlagevermögen wird linear abgeschrieben, außer eine andere Abschreibungsmethode ist geeigneter, um den Verbrauch des künftig erwarteten wirtschaftlichen Nutzen widerzugeben. Eine zulässige Alternativmethode ist nur eine solche Abschreibungsmethode, deren kumulierte Abschreibung in jeder Periode denselben Betrag wie die kumulierte Abschreibung einer linearen Abschreibungsmethode ergibt.²⁷³ Diese Bestimmung ist in sich nicht

²⁷⁰ Vgl. SKK 5.46.

²⁷¹ Vgl. SKK 5.57 f.

²⁷² Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2011), S. 386, 424 i.V.m. S. 392 f. Ähnliches auch Platzner (1999), § 203 Abs. 5 HGB, Tz. 24 i.V.m. Urnik (1999), § 208 HGB, Tz. 2; Eberhartinger / Plassak (2010), § 208 UGB, Rz. 12 und 14; Urnik / Urtz (2011), § 208 UGB, Rz. 3 i.V.m. Rz. 5.

²⁷³ Vgl. SKK 5.59.

stimmig, weil es unnötig ist, eine andere Methode als die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden, wenn die kumulierte Abschreibung in jeder Periode und somit auch der Buchwert, die bzw. den der linearen Abschreibungsmethode entsprechen. In Österreich können grds. alle Abschreibungsmethoden verwendet werden, wenn diese den GoB entsprechen und sie die Entwertung des (immateriellen) Anlagevermögens periodengerecht erfassen.²⁷⁴

Als Restwert eines immateriellen Anlagevermögens wird Null angenommen.²⁷⁵ In Österreich ist theoretisch ein Restwert für immaterielle Anlagevermögen möglich, wenn ein Veräußerungserlös mit ausreichender Sicherheit zu erwarten ist.²⁷⁶

Grds. wird ein immaterielles Anlagevermögen gemäß der vertraglich bestimmten Nutzungsdauer abgeschrieben. Liegt keine vor, wird das Vermögenswert innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben.²⁷⁷ Das UGB schreibt eine Abschreibung auf die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer vor. Somit wird ein immaterielles Anlagevermögen nicht zwingend auf die gesetzlich oder vertraglich befristete Nutzungsmöglichkeit abgeschrieben.²⁷⁸

8.2.3. Wertminderung und Wertaufholung

Alle materiellen und immateriellen Anlagevermögensgegenstände sind außerplanmäßig abzuschreiben, wenn deren erzielbarer Betrag unter dem Buchwert liegt. Die Wertminderungen sind als Aufwand in der GuV zu erfassen. Ein Werthaltigkeitstest wird an jedem Bilanzstichtag für die Vermögenswerte durchgeführt, für die es Anhaltspunkte (z.B. Senkung des Marktwertes oder die wirtschaftliche Ertragskraft des Vermögenswertes oder ähnlicher Vermögenswerte, Überalterung der Vermögenswerte, etc.) für eine drohende Wertminderung gibt. An jedem Bilanzstichtag wird untersucht, ob derartige Anhaltspunkte vorliegen. Liegen Anhaltspunkte für eine mögliche Wertminderung eines Vermögenswertes vor, wird ein Werthaltigkeitstest durchgeführt.²⁷⁹ Das UGB schreibt die Durchführung eines Werthaltigkeitstests nicht vor, jedoch ist das Anlagevermögen bei dauerhafter Wertminderung gemäß § 204 Abs. 2 UGB außerplanmäßig abzuschreiben.

Kann der von einem Vermögenswert generierte Cashflow nicht von den Cashflows anderer Vermögenswerte getrennt ermittelt werden, wird der Cash Flow der kleinstmöglichen zahlungsmit-

²⁷⁴ Vgl. *Binder / Kubat* (2004), B.II. 3.2.b), S. 14 und 18. Ähnliches auch *Hofians* (1992), S. 187; *Fritz-Schmied* (2000), § 204 HGB, Tz. 18.

²⁷⁵ Vgl. SKK 5.60 Satz 1.

²⁷⁶ Vgl. *Urmik / Urtz* (2011), § 204 UGB, Rz. 7. Ähnliches bereits *Janschek / Jung* † (2010), § 204 UGB, Rz. 20.

²⁷⁷ Vgl. SKK 5.60.

²⁷⁸ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 390. Ähnliches bereits *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 32.

²⁷⁹ Vgl. SKK 5.61 – 65.

telgenerierenden Einheit, zu der der Vermögenswert gehört, ermittelt. Der Werthaltigkeitstest des Geschäfts- und Firmenwertes erfolgt gleichzeitig mit dem Werthaltigkeitstest der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der der Geschäfts- und Firmenwert gehört.²⁸⁰ Da das UGB das Gebilde der zahlungsmittelgenerierenden Einheit²⁸¹ nicht kennt, wird es bei den Bestimmungen, die die zahlungsmittelgenerierende Einheit betreffen, kein Vergleich zu Österreich ausgearbeitet.

Der Werthaltigkeitstest wird durchgeführt um den erzielbaren Betrag zu ermitteln, der dem höheren Wert aus dem Nutzungswert und dem beizulegenden Zeitwert, abzüglich der Verkaufskosten, entspricht.²⁸² Das UGB sieht den beizulegenden Wert unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen als Vergleichsmaßstab vor, der aber nach herrschender Ansicht für Sachanlagevermögen dem Wiederbeschaffungswert und für immaterielle Anlagevermögen dem Ertragswert, entspricht.²⁸³

Liegt der erzielbare Betrag unter dem Buchwert, führt dies zu einer Wertminderung des Vermögenswertes.²⁸⁴ Im Unterschied zur albanischen Bestimmung schreibt das UGB vor, dass Anlagevermögen nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben ist.²⁸⁵

Falls der beizulegende Zeitwert, abzüglich der Verkaufskosten, nicht verlässlich bestimmt werden kann, entspricht der erzielbare Betrag dem Nutzungswert des Anlagevermögens. Für die Errechnung des Nutzungswertes wird der Barwert der zukünftigen erwarteten Cashflows aus der Nutzung des Anlagevermögens im Unternehmen geschätzt und bewertet. Man bedient sich zu diesem Zweck der von der Geschäftsführung erstellten Budgetplanung (grds. ein Zeitraum von maximal fünf Jahren). Für die Nutzungsperiode, die über einen fünfjährigen Prognosezeitraum liegt, wird eine konstante oder degressive Wachstumsrate angenommen. Der anzuwendende Abzinsungssatz muss der erwarteten Rendite aus einer ähnlichen Investition entsprechen.²⁸⁶ Das UGB bestimmt keine spezifische Berechnungsmethode des Nutzungswertes.

Wie schon vorher erwähnt, wird der Werthaltigkeitstest an die kleinst mögliche zahlungsmittelgenerierende Einheit durchgeführt, zu der der Vermögenswert gehört, wenn es unmöglich ist, den

²⁸⁰ Vgl. SKK 5.66.

²⁸¹ Zum Begriff „zahlungsgenerierende Einheit“: vgl. *Auer* (2000), S. 56.

²⁸² Vgl. SKK 5.67 Satz 1.

²⁸³ Vgl. *Urnik / Urtz* (2011), § 204 UGB, Rz. 20 und 22. Ähnliches auch *Hofians* (1992), S. 189; *Fritz-Schmied* (2000), § 204 HGB, Tz. 43, 46 und 49; *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 384 f.

²⁸⁴ Vgl. SKK 5.67.

²⁸⁵ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

²⁸⁶ Vgl. SKK 5.69 – 74.

Werthaltigkeitstest an den Vermögenswert selbst durchzuführen. Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit kann sogar eine Produktionsabteilung oder eine wirtschaftliche Einheit selbst sein. Die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten werden in jeder Periode stetig identifiziert. Der Geschäfts- und Firmenwert, der aus einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, wird allen zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet, die aus diesem Geschäfts- und Firmenwert Nutzen ziehen werden. Der Geschäfts- und Firmenwert wird den niedrigsten zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet, die von der Geschäftsführung überwacht werden können. Die Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit erfolgt sinngemäß wie die Wertminderung eines einzelnen Vermögenswertes. Zuerst wird der vorhandene Geschäfts- und Firmenwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu Gänze abgeschrieben und dann werden die einzelnen Bestandteile der zahlungsmittelgenerierenden Einheit anteilmäßig außerplanmäßig abgeschrieben.²⁸⁷

An jedem Bilanzstichtag wird untersucht, ob der erzielbare Betrag eines Anlagevermögens oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugenommen hat. Falls es Anhaltspunkte gibt, dass der erzielbare Betrag über dem Buchwert liegt, wird die frühere Wertminderung rückgängig gemacht und der derzeitige Buchwert erhöht sich höchstens bis zum Buchwert, gemessen an die fortgeführten Anschaffungskosten, der sich ergeben hätte, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen worden wäre. Bei der Wertaufholung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit werden die Buchwerte aller Bestandteile anteilmäßig erhöht, mit Ausnahme des Geschäfts- und Firmenwertes, dessen Wert nicht aufgeholt wird. Die Wertaufholung ist sofort in der GuV erfolgswirksam zu erfassen.²⁸⁸ Die Wertaufholungsbestimmungen sind grds. identisch zwischen den beiden Ländern, mit Ausnahme des Wertbeibehaltungswahlrecht des § 208 Abs. 2 UGB.

8.2.4. Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes

Nach dem Erstansatz wird der Geschäfts- und Firmenwert mit den fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich etwaiger Wertminderungsaufwendungen bewertet. Der Geschäfts- und Firmenwert, der aus einem Unternehmenszusammenschluss stammt, wird nicht planmäßig abgeschrieben und muss jährlich, bei Bedarf auch öfters, auf Wertminderung geprüft werden.²⁸⁹ Gemäß §

²⁸⁷ Vgl. SKK 5.75 – 79.

²⁸⁸ Vgl. SKK 5.80 – 82.

²⁸⁹ Vgl. SKK 9.41 f.

203 Abs. 5 UGB ist der Geschäfts- und Firmenwert planmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Gibt es Anhaltspunkte, dass der Geschäfts- und Firmenwert an Wert verloren hat, wird ein Werthaltigkeitstest durchgeführt und der Buchwert wird bis zum erzielbaren Betrag außerplanmäßig abgeschrieben, falls der Letztere niedriger als der Buchwert ist.²⁹⁰

Die Bestimmungen zur Wertminderung und zur Werthaltigkeitstest wurden im vorherigen Unterkapitel erörtert, weswegen hier auf den vorgegangenen Abschnitt verwiesen wird.

8.3. Veräußerung von Sachanlagevermögen und immateriellem Anlagevermögen

Materielles und immaterielles Anlagevermögen wird als zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen umgebucht und wird somit Teil des Umlaufvermögens, wenn es erwartet, dass es innerhalb der nächsten zwölf Monate veräußert wird. Gleiches ist vorzunehmen, wenn das materielle bzw. immaterielle Anlagevermögen zu einer sofortigen Veräußerung steht und dessen Veräußerung höchstwahrscheinlich ist. Eine Veräußerung ist höchstwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene mit der Durchführung der Veräußerung aktiv begonnen hat und den Vermögenswert auf dem Markt für einen Preis angeboten hat, der in einem angemessenen Verhältnis zum gegenwärtig beizulegenden Zeitwert steht.²⁹¹ Das UGB enthält keine derartige Bestimmung. In der österreichischen Bilanzierungspraxis wird eine Umbuchung vom Anlage- zum Umlaufvermögen grds. nur in Ausnahmefällen vorgenommen.²⁹²

Das zur Veräußerung gehaltene Anlagevermögen ist mit dem niedrigeren Wert aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und dem Buchwert anzusetzen.²⁹³

Die planmäßige Abschreibung des zur Veräußerung gehaltenen Anlagevermögens endet mit dem Tag der Umbuchung bzw. Umklassifizierung, auch wenn dieses weiterhin im Unternehmen genutzt wird. Falls das zur Veräußerung gehaltene Anlagevermögen nicht mehr veräußert wird, muss es wieder als materielles bzw. immaterielles Anlagevermögen umgebucht werden. Ein materielles oder ein immaterielles Anlagevermögen wird mit dem niedrigeren Wert aus dem frühe-

²⁹⁰ Vgl. SKK 9.43.

²⁹¹ Vgl. SKK 5.83 f.

²⁹² Vgl. *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 75 f.

²⁹³ Vgl. SKK 5.85. Der Leser sei darauf hingewiesen, dass in Abschnitt 5.1. er eine andere Behandlung des zur Veräußerung gehaltenen Anlagevermögens finden wird. Leider ist dem albanischen Gesetzgeber bei der Bilanzierung des zur Veräußerung gehaltenen Anlagevermögens ein Fehler unterlaufen.

ren Buchwert angepasst, um die kumulierten Abschreibungen oder die Neubewertungen, die vorgenommen worden wären, und dem erzielbaren Betrag bei der Umbuchung bewertet. Die notwendigen Anpassungen des Buchwertes werden erfolgswirksam in der Berichtsperiode erfasst.²⁹⁴

8.4. Ausweis und Angaben

Sachanlagen werden in den vorgesehenen Bilanzposten der verbindlichen Bilanzformblätter ausgewiesen. Eine detailliertere Gliederung ist aber (z.B. „Grundstücke“, „Bauten“, „technische Anlagen und Maschinen“, etc.) möglich.²⁹⁵

Die Abschreibungsaufwendungen und die Wertminderungsaufwendungen aus der Neubewertung werden in den vorgesehenen GuV-Posten (Posten Nr. 7. „Abschreibungen“) der GuV-Formblätter nach dem Gesamtkostenverfahren ausgewiesen. Diese Aufwendungen werden auf den verschiedenen GuV-Posten der GuV-Formblätter nach dem Umsatzkostenverfahren ausgewiesen, je nachdem in welchem Funktionsbereich dieses materielle und immaterielle Anlagevermögen verwendet wurden. Die Gewinne bzw. Verluste aus dem Ausscheiden von langfristigen Vermögensgegenständen werden in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ und in den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ ausgewiesen.²⁹⁶ Dies gilt grds. auch für Österreich, mit dem Unterschied, dass gemäß § 231 Abs. 2 UGB, die Gewinne aus dem Ausscheiden von Anlagevermögen, im Posten „Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen“ auszuweisen sind.

Gemäß SKK5 müssen folgende Angaben über die materiellen bzw. immateriellen Anlagevermögen im Anhang angegeben werden:²⁹⁷

- a) Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze (oder die Nutzungsdauer) für alle Gruppen von materiellen und immateriellen Anlagevermögen;
- b) Änderung des Buchwertes;
- c) Anschaffungs- und Herstellungskosten, die kumulierte Abschreibung sowie der Buchwert am Anfang des Geschäftsjahres;
- d) Zugänge und die (eventuell nachträgliche vorgenommene) Verbesserungen während des Geschäftsjahres;

²⁹⁴ Vgl. SKK 5.86 f.

²⁹⁵ Vgl. SKK 5.88.

²⁹⁶ Vgl. SKK 5.89.

²⁹⁷ Vgl. SKK 5.90.

- e) Die aktivierten Fremdkapitalkosten;
- f) Erwerbe aus Unternehmenszusammenschlüssen;
- g) Abschreibungsaufwendungen;
- h) Wertminderungen und die Wertaufholungen;
- i) Neubewertungen;
- j) Ausscheiden bzw. die Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten;
- k) Umbuchungen zu dem Posten „zur Veräußerung gehaltene Anlagevermögen“;
- l) Anschaffungs- und Herstellungskosten, die kumulierte Abschreibung und der Buchwert am Ende des Geschäftsjahres.

Weiters muss der Buchwert aller materiellen und immateriellen Anlagevermögensgegenstände, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten gegeben sind, erörtert werden.²⁹⁸ Zusätzlich wird empfohlen, eine Beschreibung der Berechnung vom beizulegenden Zeitwert der Sachanlagen zu geben, deren beizulegender Zeitwert viel höher als deren Buchwert ist.²⁹⁹

Einige der obengenannten Anhangsangaben (b – d, f – h, j und m) sind gemäß § 226 Abs. 1 UGB im Anlagenspiegel zu finden.

Anhangsangaben über das Anlagevermögen sind zwischen den beiden Ländern z.T. unterschiedlich. Hier werden die Anhangsangaben aufgezählt, die gemäß UGB angegeben werden müssen:

- a) Begründung und die Angabe des Betrages der aus steuerlichen Gründen unterbliebenen Zuschreibung;³⁰⁰
- b) Angabe der Mitzugehörigkeit eines Anlagevermögens zu mehreren Posten der Bilanz;³⁰¹
- c) Aufgliederung des Anlagevermögens, falls dies nicht in der Bilanz vorgenommen wurde;³⁰²
- d) Grundwert der Grundstücke, falls dieser nicht in der Bilanz angezeigt wurde;³⁰³
- e) Außerplanmäßige Abschreibungen sind gesondert auszuweisen;³⁰⁴
- f) Die wichtigsten angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Anlagevermögen betreffen;³⁰⁵

²⁹⁸ Vgl. SKK 5.93.

²⁹⁹ Vgl. SKK 5.94.

³⁰⁰ Vgl. § 208 Abs. 3 UGB.

³⁰¹ Vgl. § 223 Abs. 5 UGB.

³⁰² Vgl. § 223 Abs. 6 UGB.

³⁰³ Vgl. § 225 Abs. 7 UGB.

³⁰⁴ Vgl. § 232 Abs. 5 UGB.

³⁰⁵ Vgl. § 236 UGB.

- g) Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Anlagevermögen betreffen;³⁰⁶
- h) Gesamtbetrag der aktivierten Fremdkapitalzinsen gemäß § 203 Abs. 4 UGB;³⁰⁷
- i) „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheit;“³⁰⁸
- j) Die ausgewiesenen Haftungsverhältnisse, die mit Pfand und sonstigen dinglichen Sicherheiten verbunden sind;³⁰⁹
- k) Die wesentlichen Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen;³¹⁰
- l) Bei der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 Abs. 2 UGB sind die Unterschiedsbeträge im Vergleich zu einer Bewertung mit dem letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurs bzw. Marktpreis, wenn dieser Unterschied erheblich ist, anzugeben;³¹¹
- m) „in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen oder von einem Gesellschafter, dessen Anteil den zehnten Teil des Nennkapitals erreicht, erworben wurden“³¹².

Im Anhang müssen folgende Angaben über den positiven bzw. negativen Geschäfts- und Firmenwert gemacht werden:³¹³

- a) Der beizulegender Zeitwert des erworbenen Nettovermögens und der daraus resultierende Geschäfts- und Firmenwert (oder die im Eigenkapital erfasste Veränderung, wenn es sich um einen Unternehmenszusammenschluss von Einheiten unter gemeinsamer Kontrolle handelt);
- b) Der Betrag des negativen Geschäfts- und Firmenwertes und der GuV-Posten, in dem die Erträge des negativen Geschäfts- und Firmenwertes erfasst sind.

Gemäß § 236 Z 3 UGB müssen im Anhang die Gründe für die gewählten Abschreibungsdauern und Abschreibungsmethode des Geschäfts- und Firmenwertes angegeben werden. Die Verände-

³⁰⁶ Vgl. § 236 Z 1 UGB.

³⁰⁷ Vgl. § 236 Z 2 UGB.

³⁰⁸ § 237 Z 1 lit. c UGB.

³⁰⁹ Vgl. § 237 Z 3 UGB.

³¹⁰ Vgl. § 237 Z 5 UGB.

³¹¹ Vgl. § 237 Z 11 UGB.

³¹² § 238 Z 1 UGB.

³¹³ Vgl. SKK 9.55.

rung des Geschäfts- und Firmenwertes wird wie alle Anlagevermögen im Anlagespiegel dargestellt.³¹⁴

Für wesentliche Wertminderungen innerhalb des Geschäftsjahres werden gemäß SKK 5 folgende Angaben gemacht:³¹⁵

- a) Beschreibung des wertgeminderten Anlagevermögens oder der wertgeminderten Gruppe von Anlagevermögen;
- b) Ob der erzielbare Betrag dem beizulegenden Zeitwert, abzüglich der Verkaufskosten oder dem Nutzungswert, entspricht;
- c) Die angewandten Bewertungsmethoden und die wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung der erzielbaren Beträge der Anlagevermögen geführt haben (den Abzinsungssatz falls der erzielbare Betrag dem Nutzungswert entspricht).

Das UGB sieht diese spezifischen Anhangsangaben nicht vor.

Letztlich sieht SKK 5 auch bestimmte Anhangsangaben für Neubewertete Sachanlagen vor:³¹⁶

- a) Stichtag der Neubewertung;
- b) Anhaltspunkte der Neubewertung;
- c) Die angewandten Neubewertungsmethoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Sachanlagen geführt haben (den Abzinsungssatz falls die Neubewertung auf der Grundlage des zukünftigen erwarteten Cashflows erfolgt);
- d) Die Personen, die die Neubewertung vorgenommen haben.

8.5. Zusammenfassung

Im Gegensatz zum UGB sieht der SKK 5 u.a. die künftigen geschätzten Kosten für die Demonstrierung und Abräumung der Sachanlagen, sowie für die Wiederherstellung des Standortes, falls die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung gegeben sind, als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Weiters ergeben sich Unterschiede in dem Ausmaß der nachträglichen Anschaffungskosten und im Anwendungsbereich der Herstellungskosten zwischen den beiden Ländern. Das UGB enthält zusätzlich noch explizite Bestimmungen über die Einlagen.

Wichtige Unterschiede betreffen die Aktivierung von Fremdkapitalkosten bei den Herstellungskosten und die Ausübung von Wahlrechten.

³¹⁴ Vgl. § 226 Abs. 1 UGB.

³¹⁵ Vgl. SKK 5.92.

³¹⁶ Vgl. SKK 5.91.

Auch in der bilanziellen Behandlung vom Tausch zeigen sich einige Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen.

Weitere wichtige Unterschiede betreffen die Bilanzierung vom immateriellen Anlagevermögen und Geschäfts- und Firmenwert.

Im Gegensatz zum UGB schreibt SKK 5 nicht nur das strenge Niederstwertprinzip für die Wertminderung von Anlagevermögen vor, sondern kennt auch das Gebilde der kleinstmöglichen zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

SKK 5 schreibt eine Umbuchungspflicht für zur Veräußerung gehaltenes materielles und immaterielles Anlagevermögen vor. Das UGB sieht dagegen nichts dergleichen vor.

Auch im Bereich der Anhangsangaben erweisen sich in den beiden Rechnungslegungssystemen einige Unterschiede.

9. Leasingverhältnisse

9.1. Klassifizierung von Leasingverhältnissen

Der SKK 7 regelt die Bilanzierung und die Anhangsangaben aller Leasingverhältnissen oder ähnlichen Mietverhältnissen. Dieser Standard beschäftigt sich mit allen Verträgen, die das Nutzungsrecht eines Vermögensgegenstandes von einer Partei auf eine andere übertragen. SKK 7 wird nicht auf Dienstleistungsvereinbarungen angewandt, da in derartigen Vereinbarungen das Nutzungsrecht nicht von einer Partei auf eine andere übertragen wird.³¹⁷

An diese Stelle muss gesagt werden, dass das UGB keine spezifischen Bestimmungen über die Bilanzierung von Leasingverhältnissen vorschreibt. Die Regelungen über die Leasingverhältnisse sind in der Einkommensteuerrichtlinie 2000 zu finden. Aus diesen Gründen wird in den folgenden Abschnitten kein Vergleich zu Österreich gezogen.

Alle Leasingverhältnisse sind entweder als Finanzierungsleasing oder als Operating-Leasing zu qualifizieren. Das wichtigste Klassifizierungsmerkmal ist der Umfang, in welchem die mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Risiken und Chancen bei dem / der Leasinggeber(In) bleiben oder bei der / dem Leasingnehmer(In) übertragen werden.³¹⁸

Eine Vereinbarung wird als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn durch sie im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, dem Leasingnehmer übertragen werden. Im gegenteiligen Fall wird eine Vereinbarung als Operating-Leasing klassifiziert.³¹⁹

Die Klassifizierung als Finanzierungs- oder Operating-Leasing hängt vom wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der rechtlichen Form der Vereinbarung ab.³²⁰ Die folgenden Situationen führen zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses grds. als Finanzierungsleasing:³²¹

- a) Leasingnehmer(In) wird am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses das Eigentum an dem Leasinggegenstand übertragen;
- b) Leasingnehmer(In) hat die Kaufoption, den Leasinggegenstand zu einem Preis zu erwerben, der erwartungsgemäß deutlich niedriger ist als der beizulegende Zeitwert des Ver-

³¹⁷ Vgl. SKK 7.4 f.

³¹⁸ Vgl. SKK 7.7.

³¹⁹ Vgl. SKK 7.9.

³²⁰ Vgl. SKK 7.11.

³²¹ Vgl. SKK 7.12.

mögenswertes im Kaufzeitpunkt; und zu Beginn des Leasingverhältnisses ist hinreichend sicher, dass die / der Leasingnehmer(In) diese Option nutzen wird;

- c) Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil (über 75%) der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird;
- d) Zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen (über 90%) dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes;
- e) Leasinggegenstand hat eine spezielle Beschaffenheit, so dass nur die / der Leasingnehmer(In) ihn nutzen kann, ohne dass wesentliche Veränderungen vorgenommen werden.

Folgende Situationen können alleine oder in Kombination miteinander zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen:³²²

- a) Leasingnehmer(In) löst das Leasingverhältnis auf und die Verluste der / des Leasinggebers(In) in Verbindung mit der Auflösung des Leasingverhältnisses seitens der / des Leasingnehmers(In) werden von der / dem Leasingnehmer(In) getragen;
- b) Gewinne oder Verluste, die durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwertes des Restwertes entstehen, werden von der / dem Leasingnehmer(In) getragen;
- c) Leasingnehmer(In) hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Miete fortzuführen, die wesentlich niedriger ist als die marktübliche Miete.

Obwohl einige der obengenannten Situationen zutreffen, kann u.U. ein Leasingverhältnis als Operating-Leasing klassifiziert werden, weil großteils die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen noch bei der / dem Leasinggeber(In) liegen.³²³

Leasingverhältnisse für Grundstücke und Gebäude werden ebenso in Finanzierungs- und Operating-Leasing klassifiziert. Das Grundstück hat grds. eine unbegrenzte Nutzungsdauer und sofern das Eigentum nicht am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses der / dem Leasingnehmer(In) übertragen wird, gilt das Leasingverhältnis von Grundstücken als Operating-Leasing. Sind ein Grundstück und ein Gebäude Gegenstand desselben Leasingverhältnisses, müssen die Mindestleasingzahlungen im Verhältnis zu deren beizulegenden Zeitwerten aufgeteilt werden. Keine Trennung der Mindestleasingzahlungen wird zwischen Grundstück und Gebäude vorgenommen, wenn diese Trennung nicht verlässlich durchgeführt werden kann oder wenn der Anteil der Min-

³²² Vgl. SKK 7.13.

³²³ Vgl. SKK 7.14.

destleasingzahlung, der dem Grundstück zuzurechnen ist, unwesentlich ist. Im ersten Fall wird das gesamte Leasingverhältnis grds. als Finanzierungsleasing klassifiziert. Im zweiten Fall entspricht die Klassifizierung des gesamten Leasingverhältnisses der Klassifizierung des Leasingverhältnisses des Gebäudes.³²⁴

9.2. Bilanzierung beim Leasinggeber

9.2.1. Finanzierungsleasing

Die / Der Leasinggeber(In) hat den Leasinggegenstand aus der Bilanz auszubuchen und stattdessen eine Forderungen in der Höhe des Nettoinvestitionswertes in der Bilanz anzusetzen. Der Nettoinvestitionswert ist der diskontierte Barwert der Leasingzahlungen und des möglichen Restwertes (oder „des nicht garantierten Restwert“) am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses.³²⁵

Die Leasingzahlungen sind in Kapitalrückzahlungen und Finanzerträge (oder Zinserträge) aufzuteilen. Die Finanzerträge müssen so erfasst werden, dass sie eine konstante periodische Verzinsung der ausstehenden Nettoinvestition des Leasingverhältnisses wiedergeben.³²⁶

Anfängliche direkte Kosten des Finanzierungsleasings werden für die Berechnung des internen Zinssatzes und die Berechnung der Forderung verwendet. Sie werden gegen die Erträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verrechnet. Wenn die / der Leasinggeber(In) eine / ein Hersteller(In) oder Händler(In) ist, dann werden die anfänglichen direkten Kosten sofort im Periodenergebnis als Aufwand erfasst.³²⁷

Die Hersteller(Innen) und Händler(Innen), die als Leasinggeber(Innen) fungieren, haben zwei Arten von Erträgen:³²⁸

- a) Gewinn aus dem Verkauf, der mit dem Beginn des Leasingverhältnisses bilanziert wird;
- b) Finanzerträge, die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses bilanziert werden.

Leasinggeber(Innen), die Hersteller(Innen) oder Händler(Innen) sind, verwenden manchmal künstlich niedrige Zinssätze, um Kunden zu locken. Die Verwendung solcher Zinssätze würde im Verkaufszeitpunkt zur Erfassung eines übermäßig hohen Anteiles des Gesamtertrages aus der Transaktion führen. Wenn künstlich niedrige Zinssätze verwendet werden, wird der Verkaufsge-

³²⁴ Vgl. SKK 7.16 f.

³²⁵ Vgl. SKK 7.18 f.

³²⁶ Vgl. SKK 7.20.

³²⁷ Vgl. SKK 7.22.

³²⁸ Vgl. SKK 7.23.

winn auf die Höhe beschränkt, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben würde.³²⁹

9.2.2. Operating-Leasing

Vermögenswerte, die Gegenstand eines Operating-Leasings sind, werden von der / dem Leasinggeber(In) entsprechend der Eigenschaften des Vermögenswertes in der Bilanz dargestellt. Die Leasingzahlungen aus dem Operating-Leasing sind erfolgswirksam linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Methode entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des erzielten Nutzenvorteil. Die Leasingerträge werden erfolgswirksam linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst, selbst wenn die Einnahmen nicht auf eine lineare Basis anfallen.³³⁰

Anfängliche direkte Kosten werden als eigener Aktivposten in der Bilanz ausgewiesen. Unter demselben Posten wie der Leasinggegenstand und werden als Aufwand proportional zu den erfassten Mieterträgen über die Laufzeit des Leasingverhältnisses in der GuV erfasst.³³¹

Die Abschreibung von Leasinggegenständen aus dem Operating-Leasing hat nach üblichen Abschreibungsmethoden der / des Leasinggebers(In) für ähnliche Vermögenswerte zu erfolgen, und falls es Indizien für eine Wertminderung des Leasinggegenstandes gibt, dann muss ein Werthaltigkeitstest nach SKK 5 erfolgen.

9.3. Bilanzierung beim Leasingnehmer

9.3.1. Finanzierungsleasing

Die / Der Leasingnehmer(In) hat das Leasingverhältnis als Vermögenswert und Schuld in gleicher Höhe in ihrer / seiner Bilanz anzusetzen, und zwar in Höhe des zu Beginn des Leasingverhältnisses beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes oder wenn niedriger, mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen. Als Diskontierungszinssatz dient der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz, sofern er ermittelbar ist. Ist dies nicht der Fall, dann ist der Grenzfremdkapitalzinssatz der / des Leasingnehmers(In) anzuwenden. Die anfänglichen direkten

³²⁹ Vgl. SKK 7.25.

³³⁰ Vgl. SKK 7.27 – 29.

³³¹ Vgl. SKK 7.30.

Kosten, die mit der Finanzierungsleasingvereinbarung verbunden sind, sind Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggegenstandes.³³²

Die Leasingzahlungen sind in Finanzierungskosten und im Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen. Die Finanzierungskosten sind so über die Laufzeit (oder bis zu einer Neubewertung, wenn es sich um eine Leasingvereinbarung handelt, die einen schwankenden Zinssatz enthält) des Leasingverhältnisses zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbliebene Schuld entsteht.³³³

Ein Finanzierungsleasing führt in jeder Periode zu einem Abschreibungsaufwand bei abschreibungsfähigen Leasinggegenständen, sowie zu einem Finanzierungsaufwand. Ist zu Beginn des Leasingverhältnisses nicht sicher, ob das Eigentum auf die / den Leasingnehmer(In) übergeht, so ist der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben. Falls es Indizien für eine Wertminderung des Leasinggegenstandes gibt, dann muss ein Werthaltigkeitstest nach SKK 5 erfolgen.³³⁴

9.3.2. Operating-Leasing

Leasingzahlungen eines Operating-Leasingverhältnisses sind als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, außer eine andere systematische Methode entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für die / den Leasingnehmer(In). Die Mindestleasingzahlungen werden als Aufwendungen erfolgswirksam linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst, selbst wenn die Ausgaben nicht auf dieser Grundlage anfallen.³³⁵

9.4. Sale-and-lease-back

In einer Sale-and-lease-back-Transaktion erfolgen die Veräußerung eines Vermögenswertes und die Vermietung desselben Vermögenswertes zurück an die / den Verkäufer(In). Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis stehen normalerweise in einem Zusammenhang, da sie in der Vereinbarung gemeinsam verhandelt werden. Die Behandlung einer Sale-and-lease-back-Transaktion hängt davon ab, ob es sich um ein Finanzierungs- oder Operating-Leasing handelt. Handelt es

³³² Vgl. SKK 7.32 und .34.

³³³ Vgl. SKK 7.35.

³³⁴ Vgl. SKK 7.36.

³³⁵ Vgl. SKK 7.37 f.

sich um ein Operating-Leasing, ist weiters zu prüfen, ob diese unter übliche oder unübliche Marktbedingungen stattgefunden hat.³³⁶

Führt eine Sale-and-lease-back-Transaktion zu einem Finanzierungsleasingverhältnis, wird der „verkaufte“ Gegenstand in der Bilanz der / des Verkäufers(In) in der Höhe der Verkaufserlöse ausgewiesen. Die Differenz der Verkaufserlöse und der Mindestleasingzahlungen ist als Zinsaufwand über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen.³³⁷

Führt eine Sale-and-lease-back-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis, wird der Verkaufsgewinn bzw. -verlust grds. sofort in der GuV ausgewiesen. Der Verkaufsgewinn bzw. -verlust wird nicht sofort in der GuV ausgewiesen, wenn:³³⁸

- a) der Veräußerungspreis unter dem beizulegenden Zeitwert liegt und dieser Verlust durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen wird. In diesem Fall ist der Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen, über dem voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswertes, erfolgswirksam zu verteilen.
- b) der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt. In diesem Fall wird der Überschuss abgegrenzt und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgswirksam verteilt.

Liegt der beizulegende Zeitwert zum Zeitpunkt der Sale-and-lease-back-Transaktion unter dem Buchwert des Vermögenswertes, so ist ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert, sofort in der GuV zu erfassen.³³⁹

9.5. Anhangsangaben

Die / Der Leasingnehmer(In) und die / der Leasinggeber(In) müssen die folgenden Anhangsangaben getrennt für wesentliche Finanzierungsleasingverhältnisse und gruppiert für die nicht Wesentlichen bekanntgeben:³⁴⁰

- a) Beträge;
- b) Laufzeiten der Finanzierungsleasingverhältnisse;
- c) Diskontierungszinssätze;

³³⁶ Vgl. SKK 7.39.

³³⁷ Vgl. SKK 7.40.

³³⁸ Vgl. SKK 7.41 – 44.

³³⁹ Vgl. SKK 7.45.

³⁴⁰ Vgl. SKK 7.46 f.

- d) Basiswährungen;
- e) Sonstige wichtige Bedingungen (z.B. Verlängerungsoption, Kaufoption, die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind);
- f) Anschaffungskosten und Buchwert der erhaltenen Leasinggegenstände (nur die / der Leasingnehmer(In)).

Die / Der Leasingnehmer(In) und die / der Leasinggeber(In) müssen die folgenden Anhangsangaben über die Operating-Leasingverhältnisse angeben:³⁴¹

- a) Erträge bzw. Aufwendungen aus den Operating-Leasingverhältnissen während der Berichtsperiode;
- b) Die abgegrenzten Erträge bzw. Aufwendungen aus unkündbaren Leasingverhältnissen;
- c) Sonstige wichtige Bedingungen (z.B. Verlängerungsoption, Kaufoption, die Grundlage, auf der bedingte Mietzahlungen festgelegt sind);
- d) Anschaffungskosten und Buchwert der gegebenen Leasinggegenstände (nur die / der Leasinggeber(In)).

Die oben genannten Anhangsangaben der / des Leasingnehmers(In) und der / des Leasinggebers(In) gelten auch für die Sale-and-lease-back-Transaktionen. Weiters müssen auch die sonstigen wichtigen Bedingungen der Sale-and-lease-back-Transaktionen im Anhang angegeben werden.³⁴²

9.6. Zusammenfassung

Nach der ausführlichen Erläuterung der Bilanzierung von Leasingverhältnissen werden in diesem Abschnitt nochmals die wichtigsten Bestimmungen des SKK 7 zusammengefasst.

Da das UGB keine Bestimmungen über die Bilanzierung von Leasingverhältnissen vorschreibt, wurde kein Vergleich zu Österreich ausgearbeitet.

Alle Leasingverhältnisse sind als Finanzierungs- oder als Operating-Leasing zu qualifizieren. Das wichtigste Klassifizierungsmerkmal ist der Umfang, in welchem die mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Risiken und Chancen bei der / beim Leasingnehmer(In) übertragen werden.

Die / Der Leasinggeber(In) hat die Leasinggegenstände eines Finanzierungsleasings als Forderungen in der Höhe des Nettoinvestitionswertes in der Bilanz anzusetzen. Dagegen werden die

³⁴¹ Vgl. SKK 7.48 f.

³⁴² Vgl. SKK 7.50.

Vermögenswerte, die Gegenstand eines Operating-Leasings sind, von der / dem Leasinggeber(In) entsprechend der Eigenschaften des Vermögenswertes in der Bilanz, dargestellt.

Die / Der Leasingnehmer(In) hat das Finanzierungsleasingverhältnis als Vermögenswert und Schuld in gleicher Höhe in seiner Bilanz anzusetzen, und zwar in Höhe des zu Beginn des Leasingverhältnisses beizulegenden Zeitwertes des Leasinggegenstandes oder wenn niedriger, mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen. Die Leasingzahlungen sind weiters in Finanzierungskosten und Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen.

Leasingzahlungen eines Operating-Leasingverhältnisses sind grds. als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen.

Die Behandlung einer Sale-and-lease-back-Transaktion hängt davon ab, ob es sich um ein Finanzierungs- oder Operating-Leasing handelt. Handelt es sich um ein Operating-Leasing, ist weiters zu prüfen, ob dies unter üblichen oder unüblichen Marktbedingungen stattgefunden hat.

SKK 7 sieht weiters auch umfangreiche Anhangsangaben zu den Leasingverhältnissen.

10. Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen

10.1. Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen

10.1.1. Allgemeines

SKK 6 regelt den Ansatz, die Bewertung und die Anhangsangaben von Rückstellungen und von Eventualschulden und Eventualforderungen. SKK 6 wird nicht für die Bilanzierung von Rückstellungen, die von anderen SKK abgedeckt werden und von Rückstellungen, die aus Versicherungsverträgen der Versicherungsunternehmen stammen, angewandt.³⁴³

„Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.“³⁴⁴ Im Gegensatz zu den albanischen Bestimmungen ist der unternehmensrechtliche Rückstellungsbegriff weiter gefasst, da gemäß § 198 Abs. 8 Z 2 UGB die Bildung von Rückstellungen auch für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts jedoch unbestimmt sind, soweit sie den GoB entsprechen, erlaubt ist. Nach UGB sind also nicht nur Verpflichtungen gegenüber Dritten rückstellungspflichtig, sondern auch Aufwandsrückstellungen (Verpflichtungen gegenüber sich selbst), soweit diese den GoB entsprechen.³⁴⁵

Eine Rückstellung wird in der Bilanz angesetzt, wenn:³⁴⁶

- a) sie eine gegenwärtige faktische oder rechtliche Verpflichtung des Unternehmens ist, die aus einem Ereignis der Vergangenheit vor dem Bilanzstichtag stammt;
- b) Die Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich mit dem Abfluss von Ressourcen verbunden ist;
- c) Und die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.

Die Ansatzvoraussetzungen für die Rückstellungen werden im UGB nicht explizit bestimmt, dennoch sollten die Regelungen in SKK 6 grds. den österreichischen GoB entsprechen.

³⁴³ Vgl. SKK 6.4 und .6.

³⁴⁴ SKK 6.7.

³⁴⁵ Vgl. Nowotny (2011), § 198 UGB, Rz. 155. Ähnliches auch Auer (2000), S. 113; Seicht (2002), S. 501; Grünberger (2004), B.II. 3.4.a), S. 22 f.; Konezny (2010), § 198 Abs. 8 UGB, Rz. 164; Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirscher (2011), S. 260 i.V.m. S. 484.

³⁴⁶ Vgl. SKK 6.10 f.

Die Erfüllung der Verpflichtung ist wahrscheinlich, wenn die Erfüllungswahrscheinlichkeit mehr als 50% beträgt. Beträgt die Erfüllungswahrscheinlichkeit weniger als 50% oder kann die Höhe einer Rückstellung nicht verlässlich ermittelt werden, wird keine Rückstellung in der Bilanz erfasst, sondern eine Eventualschuld in den Anhangsangaben erläutert.³⁴⁷ Das UGB geht von keiner wertmäßigen Wahrscheinlichkeit aus, sondern sieht die Bildung der Rückstellungen in der Höhe vor die sich nach einer vernünftigen unternehmerischen Beurteilung, unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, notwendig ist.³⁴⁸ Weiters sind gemäß § 199 UGB Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechsel, Bürgschaft und Garantien sowie sonstige vertragliche Haftungsverhältnissen, mit deren Eintritt nicht gerechnet wird, als Haftungsverhältnis unter der Bilanz auszuweisen. Zusätzlich ist der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die weder als Verbindlichkeiten noch als Haftungsverhältnisse ausgewiesen sind, im Anhang anzugeben, wenn sie für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind.³⁴⁹

Die Bildung einer neuen oder die Erhöhung einer bereits bestehenden Rückstellung wird grds. als Aufwand in der Berichtsperiode verbucht. Wenn die Bildung einer Rückstellung mit der Verwendung, der Veräußerung oder mit dem Abgang eines materiellen Anlagevermögens verbunden ist, wird die Rückstellung den Anschaffungskosten des materiellen Anlagevermögens hinzugezählt.³⁵⁰ Hierzu wird auf Abschnitt 8.2.1. verwiesen.

10.1.2. Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Garantierückstellungen

Verkauft oder erbringt ein Unternehmen seine Waren bzw. Leistungen unter Garantie, dann ist in der Bilanz eine Rückstellung in der Höhe der erwarteten Garantieleistungen für die bis zum Bilanzstichtag verkaufte Waren oder erbrachte Leistungen anzusetzen. Für die Schätzung werden Erfahrungswerte verwendet.³⁵¹ § 198 Abs. 8 Z 4 lit. d UGB sieht die Bildung einer Garantierückstellung vor. Die Bildung einer Garantierückstellung ist im Jahr des Umsatzes zu berücksichtigen.³⁵²

³⁴⁷ Vgl. SKK 6.13 f.

³⁴⁸ Vgl. § 211 Abs. 1 Satz 2 und 3 UGB.

³⁴⁹ Vgl. § 199 UGB i.V.m. § 237 Z 8 UGB.

³⁵⁰ Vgl. SKK 6.15.

³⁵¹ Vgl. SKK 6.23.

³⁵² Vgl. *Grünberger* (2004), B.II. 3.4.a), S. 38.

10.1.3. Besonderheiten bei Ansatz von Rückstellungen für Gerichtsverfahren

Eine wirtschaftliche Einheit muss Rückstellungen für alle laufenden und drohenden Gerichtsverfahren bilden, wenn die drei bereits in Abschnitt 10.1.1. genannten Ansatzkriterien vorliegen.

Liegen sie nicht kumulativ vor, wird keine Rückstellung gebildet, sondern es wird eine Eventualschuld in den Anhangsangaben erläutert. Gleiches gilt auch, wenn die Rückstellungshöhe in den möglichen Szenarien stark schwankt und die Wahrscheinlichkeiten der unterschiedlichen Szenarien nicht verlässlich bestimmt werden können.³⁵³

Aufgrund des Vorsichtsprinzip und des Gläubigerschutzes sieht das UGB weniger strenge Bedingungen zur Bildung einer Prozesskostenrückstellung vor:³⁵⁴

- a) Es muss sich um einen laufenden bzw. drohenden Prozess handeln;
- b) Es wird ernsthaft mit Aufwendungen, wie Gerichts-, Rechtsanwaltskosten, Prozessverlustkosten oder Vergleichskosten, gerechnet.

10.1.4. Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen für belastende Verträge

Unter einem belastenden Vertrag versteht man einen Vertrag, deren unvermeidliche Erfüllungskosten den wirtschaftlichen Nutzen aus diesem übersteigen. Die Rückstellungshöhe entspricht dem niedrigeren Wert aus dem Verlust (Erträge abzüglich Erfüllungskosten) aus der Vertragserfüllung und den Entschädigungszahlungen, zuzüglich der Strafgeldern aus der Nichterfüllung des Vertrages.³⁵⁵

10.1.5. Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Rückstellungen für Umweltverpflichtungen

Eine Rückstellung für Umweltverpflichtungen, die aus einem Ereignis der Vergangenheit vor dem Bilanzstichtag stammt, wird in der Bilanz angesetzt, wenn eine Liquidierung oder Entschädigung einer Umweltverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist; oder wenn das Unternehmen durch seine Umweltpolitik gezeigt hat, dass das Unternehmen die Liquidierung der Umweltverpflichtung freiwillig vornehmen wird. Die Rückstellungshöhe entspricht den Kosten für die Liquidierung der Umweltverpflichtung (inkl. mögliche Strafen). Falls das Unternehmen entschei-

³⁵³ Vgl. SKK 6.24 letzter Satz und .25.

³⁵⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 327 f.

³⁵⁵ Vgl. SKK 6.27 f.

det, die Strafen anstatt der Liquidierung zu zahlen, dann einspricht die Rückstellungshöhe der Höhe der möglichen Strafen.³⁵⁶ Im UGB steht keine spezifische Regelung über Rückstellungen für Umweltverpflichtungen. In Österreich können die Rückstellungen über Umweltverpflichtungen als Verbindlichkeits- oder als Aufwandsrückstellung gebildet werden.³⁵⁷ Im ersten Fall ist eine Umweltschutzrückstellung unter den folgenden Voraussetzungen zu bilden:³⁵⁸

- a) Eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung liegt wahrscheinlich oder sicher vor;
- b) Rechtliche bzw. wirtschaftliche Verursachung liegt in der Vergangenheit;
- c) Es wird ernsthaft mit der Inanspruchnahme gerechnet.

Im letzten Fall kann eine Umweltschutzrückstellung gebildet werden, wenn die Voraussetzungen des § 198 Abs. 8 Z 2 Satz 1 UGB erfüllt sind. Für den Ansatz derartiger Rückstellungen ist grds. § 211 Abs. 1 UGB anzuwenden. Bei Rückstellungen, für die es noch keine Erfahrungswerte gibt, ist Vorsicht geboten.³⁵⁹

Falls die Umweltverpflichtungen aus einem Erwerb, aus einer Herstellung oder aus einer Verwendung eines materiellen Anlagevermögens entstanden sind, wird die Rückstellung Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten des materiellen Anlagevermögens. Wenn dies zu einer Einkaufspreiserrhöhung des materiellen Anlagevermögens führt, könnte diese Tatsache ein Indiz sein, dass der neue Buchwert des materiellen Anlagevermögens nicht voll erzielbar ist.³⁶⁰ An dieser Stelle wird für die bilanzielle Behandlung dieser Fälle auf dem Abschnitt 8.2.1. verwiesen.

10.1.6. Besonderheiten bei Ansatz von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen

Wenn eine Restrukturierungsmaßnahme zu einer faktischen Verpflichtung führt, muss eine wirtschaftliche Einheit eine Rückstellung bilden, wenn vor dem Bilanzstichtag:³⁶¹

- a) ein Restrukturierungsplan erstellt und bewilligt wurde, der genau die betroffenen Geschäftsbereiche (oder Teile davon), die Veränderung der Mitarbeiteranzahl die entstehenden Ausgaben und die Umsetzungszeitpunkte beschreibt;
- b) die wichtigsten Fragestellungen und Angelegenheiten des Restrukturierungsplanes angekündigt wurden oder die Implementierung der Restrukturierungsmaßnahmen bereits be-

³⁵⁶ Vgl. SKK 6.29 – 30.

³⁵⁷ Vgl. AFRAC (2009b), Rz. 9 f. und 12.

³⁵⁸ Vgl. AFRAC (2009b), Rz. 13.

³⁵⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 326.

³⁶⁰ Vgl. SKK 6.31.

³⁶¹ Vgl. SKK 6.34.

gonnen hat, sodass bei den betreffenden Parteien eine Erwartung geweckt wurde, dass die Restrukturierungsmaßnahmen durchgeführt werden.

Eine Restrukturierungsrückstellung darf nur die im direkten Zusammenhang mit der Restrukturierung stehenden Ausgaben enthalten, die nur einmal anfallen (z.B. Ausgaben zur Schließung von Geschäftsbereichen oder Entlassung von Mitarbeitern) und die keine Geschäfte betreffen und die mit den laufenden Tätigkeiten des Unternehmens nach der Restrukturierung verbunden sind.³⁶² Das UGB sieht keine spezifische Regelung für Restrukturierungsrückstellungen vor, könnte aber u.U. die Bildung von Restrukturierungsrückstellungen unter den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erfolgen. Betrifft die Unsicherheit jedoch nur die Fälligkeit, nicht aber den Bestand und die Höhe der Verpflichtung, ist eine Verbindlichkeit für Restrukturierungsmaßnahmen in der Bilanz auszuweisen.³⁶³

10.1.7. Besonderheiten bei Ansatz und Erstbewertung von Pensionsrückstellungen

Ein Unternehmen bildet eine Pensionsrückstellung, wenn es zur Zahlung von Pensionen und von anderen Leistungen an Mitarbeitern verpflichtet ist. Die Höhe der Pensionsrückstellung entspricht dem Barwert der Zahlungen, die in den späteren Perioden getätigt werden müssen. In der Bewertung fließen verschiedene Faktoren, wie die verbleibende Lebenserwartung der ehemaligen Mitarbeiter, die eine Pension beziehen, die Änderung der Inflationsrate und mögliche Lohnerhöhungen, ein. Als Diskontierungssatz kann entweder die Rendite einer erstklassigen Industriefinanzierung oder die Rendite einer Staatsanleihe verwendet werden.³⁶⁴ Das UGB schreibt die Verwendung von versicherungsmathematischen Grundsätzen für die Feststellung des Betrages der Pensionsrückstellung vor.³⁶⁵

Der SKK 6 enthält keine weiteren Bestimmungen über die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen. Für die Bewertung solcher Rückstellungen sollten qualifizierte Fachkräfte zu Rate herangezogen werden. Bei Bedarf wird die Befolgung der Bestimmungen des IAS 19 empfohlen.³⁶⁶ Auf die weiteren Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen, die sich aus dem Verweis des albanischen Gesetzgebers auf IAS 19 ergeben, wird hier nicht eingegangen.

³⁶² Vgl. SKK 6.34 – 36.

³⁶³ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 127.

³⁶⁴ Vgl. SKK 6.37 f.

³⁶⁵ Vgl. § 211 Abs. 2 Satz 1 UGB.

³⁶⁶ Vgl. SKK 6.39.

10.2. Folgebewertung von Rückstellungen

Die Höhe der angesetzten Rückstellung entspricht der bestmöglichen Schätzung der Ausgaben am Abschlussstichtag, die nötig sind, um gegenwärtige Verpflichtungen zu erfüllen. An jedem Bilanzstichtag wird überprüft, ob neue Rückstellungen gebildet werden müssen und ob die bereits bestehenden Rückstellungen aufgelöst bzw. ausgebucht oder neu bewertet werden müssen.³⁶⁷ Rückstellungen sind nach UGB mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind bei Geldschulden mit dem voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag und die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind mit der Höhe des voraussichtlichen Verlustes, anzusetzen.³⁶⁸

Werden die Rückstellungen voraussichtlich nach zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag aufgelöst, werden sie mit dem Barwert des Betrages, der zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag zu zahlen wäre, bewertet, es sei denn, die Zinseffekte sind nur unwesentlich. Der Abzinsungssatz entspricht dem Marktzinssatz für ähnliche Verpflichtungen.³⁶⁹ Nach herrschender Ansicht ist eine allgemeine Abzinsungsverpflichtung nicht vorgesehen, diese ist aber zulässig, wenn in der Rückstellung Zinsanteile enthalten sind. Das kommt grds. nicht vor und soll ohne weitere Prüfung nicht angenommen werden.³⁷⁰

Eine Rückstellung ist nur für solche Ausgaben zu verbrauchen, für die sie ursprünglich gebildet wurde.³⁷¹

10.3. Eventualschulden und Eventualforderungen

„Eine Eventualschuld ist eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen; oder eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht bilanziert wird, weil ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Er-

³⁶⁷ Vgl. SKK 6.16 f.

³⁶⁸ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2011), S. 488. Ähnliches auch Auer (2000), S. 113 f; Leitner / Urnik / Urtz (2011), § 211 UGB, Rz. 24 f. Zu drohende Verluste aus schwebenden Geschäften siehe auch Grünberger (2004), B.II. 3.4.a), S. 50.

³⁶⁹ Vgl. SKK 6.19 f.

³⁷⁰ Vgl. Leitner / Urnik / Urtz (2011), § 211 UGB, Rz. 22. Ähnliches bereits Pichler (1999), S. 432; Eberhartinger (2000), S. 190.

³⁷¹ Vgl. SKK 6.21.

füllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.“³⁷²

Ein Unternehmen hat Eventualschulden nicht in der Bilanz auszuweisen, sondern muss sie in den Anhangsangaben angeben. Eventualschulden, deren Realisierung unwahrscheinlich ist, sind weder in der Bilanz auszuweisen, noch werden über derartige Eventualschulden Anhangsangaben gemacht.³⁷³ Gemäß § 199 UGB werden Eventualverbindlichkeiten, mit deren Inanspruchnahme nicht gerechnet wird, als Haftungsverhältnisse unter der Bilanz ausgewiesen.

„Eine Eventualforderung ist eine mögliche Forderung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen.“³⁷⁴

Eine Eventualforderung darf in der Bilanz nicht angesetzt werden. Ist aber ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen aus einer Eventualforderung wahrscheinlich, so hat ein Unternehmen eine kurze Beschreibung der Art der Eventualforderungen und, wenn praktikabel, eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen anzugeben.³⁷⁵ Ein Ausweis von Eventualforderungen in der Bilanz ist nach UGB nicht vorgesehen.³⁷⁶

10.4. Ausweis und Angaben

Rückstellungen werden in den vorgesehenen Bilanzposten der verbindlichen Bilanzformblätter ausgewiesen. Eine detailliertere Gliederung ist aber (z.B. „Pensionsrückstellungen“, „sonstige Rückstellungen“, etc.) möglich.³⁷⁷

Diejenigen Rückstellungen, die innerhalb der nächsten zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag oder innerhalb des gewöhnlichen Verlaufs des Geschäftszyklus realisiert werden, sind unter dem Posten „Kurzfristige Rückstellungen“; und alle anderen Rückstellungen sind unter dem Posten

³⁷² SKK 6.40 Satz 1.

³⁷³ Vgl. SKK 6.41.

³⁷⁴ SKK 6.42 Satz 1.

³⁷⁵ Vgl. SKK 6.43.

³⁷⁶ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 130. Ähnlich bereits Auer (2000), S. 124.

³⁷⁷ Vgl. SKK 6.44.

„Langfristige Rückstellungen“, auszuweisen.³⁷⁸ Das UGB schreibt dagegen keine Aufteilung in kurz- und langfristige Rückstellungen vor.³⁷⁹

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Bildung von Rückstellungen stehen, werden im Posten der GuV ausgewiesen, mit dem sie am stärksten verbunden sind. Die Minderung einer Rückstellung wird im selben GuV-Posten ausgewiesen, wie die Bildung derselben Rückstellung.³⁸⁰

Wenn die wirtschaftliche Einheit das Recht auf eine ganze oder teilweise Erstattung der erforderlichen Ausgaben zur Erfüllung einer zurückgestellten Verpflichtung hat, ist die Erstattung als separater Vermögenswert zu behandeln. Die Erstattung ist nur zu erfassen, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung erhält. In der GuV kann der Aufwand zur Bildung einer Rückstellung auch netto erfasst werden.³⁸¹ Gemäß § 211 Abs. 1 UGB ist eine Rückstellung mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist.

Eine Erhöhung des Barwertes der langfristigen Rückstellungen aufgrund des Zeitablaufs (z.B. Stornierung der Abzinsung), wird als Zinsaufwand in der GuV erfasst.³⁸² Das UGB enthält darüber keine spezifische Bestimmung, die albanische Regelung sollte jedoch grds. den österreichischen GoB entsprechen.

Die rechnungslegungspflichtige Einheit muss für die verschiedenen Rückstellungsgruppen folgende Anhangsangaben machen:³⁸³

- a) Beschreibung der Rückstellungsgruppen;
- b) Der erwartete Realisierungszeitpunkt;
- c) Die angewandten Diskontierungssätze.

Weiters hat eine rechnungslegungspflichtige Einheit für die wesentlichen Eventualschulden und Eventualforderungen die folgenden Anhangsangaben zu machen:³⁸⁴

- a) Beschreibung der Eventualschulden und Eventualforderungen;
- b) Der geschätzte Betrag der Eventualschulden und Eventualforderungen;
- c) Der erwartete Realisierungszeitpunkt.

³⁷⁸ Vgl. SKK 6.45 f.

³⁷⁹ Siehe § 224 UGB.

³⁸⁰ Vgl. SKK 6.47.

³⁸¹ Vgl. SKK 6.48.

³⁸² Vgl. SKK 6.49.

³⁸³ Vgl. SKK 6.50.

³⁸⁴ Vgl. SKK 6.51.

Das UGB verlangt andere Anhangsangaben:

- a) Die ausgewiesenen Haftungsverhältnissen, die mit Pfand und sonstigen dinglichen Sicherheiten verbunden sind;³⁸⁵
- b) Erläuterung von Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen sind aber einen erheblichen Umfang haben;³⁸⁶
- c) Angabe des Gesamtbetrages aller sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die weder in noch unter der Bilanz ausgewiesen sind, sofern sie für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind;³⁸⁷
- d) „Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 8 oder § 199 anzugebenden Geschäfte, sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist;“³⁸⁸
- e) Beträge der für die Mitglieder des Vorstandes bzw. des Aussichtsrates eingegangenen Haftungsverhältnisse.³⁸⁹

10.5. Zusammenfassung

Vorangehend wurde ein Überblick über die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, sowie über die dazugehörigen Anhangsangaben gegeben. In diesem Abschnitt werden nochmals einige wichtige Bestimmungen des SKK 6 und die wichtigsten Unterschiede zwischen den albanischen und österreichischen gesetzlichen Bestimmungen resümiert.

Im Gegensatz zum UGB, sieht der SKK 6 die Bildung von Rückstellungen nur für Verpflichtungen gegenüber Dritten; und dies nur wenn die Erfüllungswahrscheinlichkeit 50% übersteigt.

Der albanische SKK schreibt grds. genauer vor, welche Rückstellungen von den wirtschaftlichen Einheiten zu bilden sind. Das UGB dagegen verweist, mit wenigen Ausnahmen, auf die GoB für die Notwendigkeit der Bildung von Rückstellungen.

³⁸⁵ Vgl. § 237 Z 3 UGB.

³⁸⁶ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

³⁸⁷ Vgl. § 237 Z 8 UGB.

³⁸⁸ § 237 Z 8a UGB.

³⁸⁹ Vgl. § 239 Abs. 1 Z 2 UGB.

Anders als in Österreich, wo die Rückstellungen mit dem Betrag anzusetzen sind, der nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist, entspricht lt. SKK 6 die Höhe der Rückstellungen, die bestmögliche Schätzung der Ausgaben am Abschlussstichtag, die nötig sind um die gegenwärtige Verpflichtung zu erfüllen. Hat die wirtschaftliche Einheit das Recht auf eine ganze oder teilweise Erstattung der erforderlichen Ausgaben zur Erfüllung einer zurückgestellten Verpflichtung, ist die Erstattung als separater Vermögenswert zu behandeln.

Weitere Unterschiede betreffen den Ansatz und die Bewertung von Pensionsrückstellungen sowie die Abzinsung von Rückstellungen, die nach zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag aufgelöst werden.

Der SKK 6 sieht nur Anhangsangaben für Eventualschulden und Eventualforderungen vor. § 199 UGB dagegen ordnet den Ausweis von Eventualverbindlichkeiten, mit deren Inanspruchnahme nicht gerechnet wird, als Haftungsverhältnisse unter der Bilanz vor. Ein Ausweis von Eventualforderungen ist nach UGB unter der Bilanz nicht vorgesehen.

Zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen gibt es weitere Unterschiede auch im Bereich der Anhangsangaben.

11. Erträge und bestimmte Aufwendungen

11.1. Allgemeines

Der SKK 8 beschäftigt sich mit der Bilanzierung und mit den Anhangsangaben von Erträgen aus dem Verkauf von Gütern, von Erträgen aus der Erbringung von Dienstleistungen, von Erträgen aus Fertigungsaufträgen und von Nutzungsentgelten aus der Nutzung von Vermögenswerten durch Dritte, von Zinsen und Dividenden.³⁹⁰ Der SKK 8 befasst sich nicht mit Leasingverhältnissen (SKK 7), Dividenden aus assoziierten Unternehmen oder kontrollierte Gesellschaften (SKK 14), Versicherungsverträge von Versicherungsunternehmen, Wertänderungen bei anderen Umlaufvermögen und Abbau von Bodenschätzen.³⁹¹

Wichtig für die Bilanzierung von Erträgen ist der Ansatzzeitpunkt. Die Erträge werden erstmals angesetzt, wenn einerseits dem Unternehmen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit der künftige wirtschaftliche Nutzen zufließen wird und andererseits, wenn diese Erträge verlässlich bestimmt werden können.³⁹² Nach UGB werden nur die Erträge ausgewiesen, die tatsächlich verwirklicht wurden.³⁹³

Die Erträge umfassen nur Bruttozuflüsse wirtschaftlichen Nutzens, die ein Unternehmen für eigene Rechnung erhalten hat oder beanspruchen kann. Beträge, die für Rechnung Dritter eingezogen werden (Umsatzsteuern, andere Verkehrssteuern), sind keine Erträge. Gleiches gilt bei Vermittlungsgeschäften.³⁹⁴ Obwohl das UGB nichts dergleichen bestimmt, entspricht diese Regelung den GoB.

11.2. Erträge aus dem Verkauf von Gütern

Die Erträge sind mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung, abzüglich der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte, zu bemessen.³⁹⁵ Das UGB schreibt keine ähnliche Regelung vor, jedoch sollte diese Bestimmung grds. Die österreichischen GoB entsprechen.

³⁹⁰ Vgl. SKK 8.4 und .6.

³⁹¹ Vgl. SKK 8.11.

³⁹² Vgl. SKK 8.5.

³⁹³ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB.

³⁹⁴ Vgl. SKK 8.13.

³⁹⁵ Vgl. SKK 8.14 f.

Die Gegenleistung besteht grds. aus Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalenten, die meistens sofort oder nach einem kurzen Zeitraum bezahlt wird. Werden aber Waren oder Dienstleistungen gegen gleichartige Waren und Dienstleistungen getauscht, liegen weder ein Geschäftsvorfall noch Erträge vor. Werden Waren oder Dienstleistungen gegen verschiedenartige Waren oder Dienstleistungen ausgetauscht, liegt ein Geschäftsvorfall vor, der einen Ertrag bewirkt. Der Ertrag ist mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente, anzusetzen. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Waren oder Dienstleistungen nicht verlässlich bestimmt werden, ist der Ertrag mit dem beizulegenden Zeitwert der abgegebenen Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um etwaige Zusatzzahlungen, anzusetzen.³⁹⁶ Diese Definition entspricht grds. den österreichischen GoB.

Die Ansatzkriterien werden grds. einzeln für jeden Geschäftsvorfall angewendet. Unter bestimmten Umständen ist es erforderlich, die Ansatzkriterien auf einzelne abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anzuwenden, um den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles zutreffend abzubilden. Umgekehrt können u.U. Ansatzkriterien auf mehrere Geschäftsvorfälle zusammen angewendet, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle sonst nicht verständlich zu erfassen wäre (z.B. *Sale-and-lease-back*-Transaktion).³⁹⁷ Das UGB sieht keine derartigen Bestimmungen vor, aber für die Bilanzierung dieser Fälle ist u.a. der wirtschaftliche Gehalt der Geschäftsvorfälle zu beachten.

Die Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Gütern sind nur dann zu erfassen, wenn folgende Ansatzkriterien erfüllt sind:³⁹⁸

- a) Die wirtschaftliche Einheit hat dem Käufer alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, übertragen;
- b) Der wirtschaftlichen Einheit verbleibt weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, noch eine wirksame Verfügungsmacht über die verkauften Waren;
- c) Die Höhe der Erlöse kann verlässlich bestimmt werden;
- d) Es ist hinreichend wahrscheinlich, dass der wirtschaftlichen Einheit der wirtschaftliche Nutzen aus dem Verkauf zufließen wird;

³⁹⁶ Vgl. SKK 8.16 – 18.

³⁹⁷ Vgl. SKK 8.19 f.

³⁹⁸ Vgl. SKK 8.21.

- e) Die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.

Laut UGB sind nur realisierte Erträge zu erfassen. Entsprechend den GoB geschieht dies bei Lieferungsgeschäften grds. mit der Übertragung der Preisgefahr auf dem Erwerber.³⁹⁹

In den meisten Fällen fällt die Übertragung der Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, an den Käufer mit der rechtlichen Eigentumsübertragung an einem Zeitpunkt zusammen. Dies muss aber nicht immer der Fall sein. Werden nicht alle Risiken und Chancen auf den Käufer übertragen, obwohl die rechtliche Eigentumsübertragung bereits stattgefunden hat, wird kein Ertrag erfasst. Anders ist zu entscheiden, wenn der Verkäufer nur unwesentliche Eigentumsrisiken trägt, obwohl die rechtliche Eigentumsübertragung noch nicht stattgefunden hat.⁴⁰⁰

11.3. Erfolge aus der Erbringung von Dienstleistungen

11.3.1. Gruppierung und Aufspaltung von Dienstleistungsverträgen

Umfasst eine Dienstleistungsvereinbarung mehrere Einzelleistungen, so ist jede Leistung als ein eigener Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn:⁴⁰¹

- a) getrennte Preise für jede Einzelleistung festgelegt wurden;
- b) Während der Preisverhandlungen sowohl der Auftragnehmer als auch der Auftraggeber die Vertragsbestandteile, die jede einzelne Leistung betreffen, separat akzeptieren oder ablehnen konnten;
- c) die Kosten und Erlöse jeder einzelnen vertraglichen Leistung getrennt ermittelt werden können.

Eine Gruppe von Dienstleistungsverträgen ist als ein einziger Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn:⁴⁰²

- a) die Gruppe von Dienstleistungsverträgen als ein einziges Paket behandelt wurde;
- b) Die Verträge so eng miteinander verbunden sind, dass sie als Teil eines einzelnen Projektes betrachtet werden können;
- c) Die Dienstleistungsverträge gleichzeitig oder unmittelbar aufeinander folgend abgearbeitet werden.

³⁹⁹ Vgl. § 201 Abs. 4 Z 4 lit. a UGB.

⁴⁰⁰ Vgl. SKK 8.22 – 24.

⁴⁰¹ Vgl. SKK 8.36.

⁴⁰² Vgl. SKK 8.37.

Das UGB sieht grds. die Einzelbewertung vor. Das Gesetz enthält keine Regelung bezüglich der Zusammenfassung von Dienstleistungsverträgen in Gruppen.⁴⁰³

11.3.2. Behandlung mehrjähriger Dienstleistungsverträge

Die Erträge aus der Einbringung von Dienstleistungen werden im Ausmaß des Fertigstellungsgrades des Auftrages am Bilanzstichtag unter der Annahme, dass das Ergebnis des Dienstleistungsgeschäfts verlässlich bestimmt werden kann, angesetzt.⁴⁰⁴

Ein Ergebnis kann verlässlich bestimmt werden, wenn:⁴⁰⁵

- a) die Höhe der Erträge verlässlich bestimmt werden kann;
- b) Es hinreichend wahrscheinlich ist, dass die Gegenleistung aus der Erbringung der Dienstleistung dem Unternehmen zufließen wird;
- c) Der Fertigstellungsgrad am Bilanzstichtag verlässlich bestimmt werden kann;
- d) Die angefallenen und noch anfallenden Kosten bis zur Fertigstellung der Dienstleistung verlässlich bestimmt werden können.

Die Ertragsrealisierung nach der Methode des Fertigstellungsgrades ist in Österreich nicht zulässig, deswegen kann auch kein Vergleich zu Österreich ausgearbeitet werden.

Gemäß der Methode der Fertigstellungsgrad werden die Erträge in den Berichtsperioden erfasst, in denen die dazugehörigen Aufwendungen für die Erbringung der Dienstleistungen erfasst werden.⁴⁰⁶

Wenn eine Dienstleistung innerhalb eines kurzen Zeitraumes erbracht wird und der Effekt der Aufteilung der Erträgen auf unterschiedliche Berichtsperioden unerheblich ist, wird keine Aufteilung der Erträge nach dem Fertigstellungsgrad durchgeführt, sondern alle Erträge werden bei der Erbringung der Dienstleistung erfasst.⁴⁰⁷ Diese Methode entspricht der österreichischen Erfassung von Erträgen aus Dienstleistungsverträgen.

Wenn die Gesamtkosten des Dienstleistungsgeschäftes die erwarteten Gesamterträge übersteigen, werden die erwarteten Verluste sofort als Aufwand erfasst, unabhängig davon, ob die Auftragsarbeiten bereits begonnen haben, vom Fertigstellungsgrad der Auftragserfüllung oder ob von ande-

⁴⁰³ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 3 UGB.

⁴⁰⁴ Vgl. SKK 8.26 Satz 1.

⁴⁰⁵ Vgl. SKK 8.26.

⁴⁰⁶ Vgl. SKK 8.28.

⁴⁰⁷ Vgl. SKK 8.30.

ren Dienstleistungsvereinbarungen künftige Erträge erwartet werden.⁴⁰⁸ Diese Regelung entspricht dem österreichischen Imparitätsprinzip.

Der Fertigstellungsgrad eines Dienstleistungsgeschäftes kann mit folgenden Methoden bestimmt werden:⁴⁰⁹

- a) Die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Kosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Dienstleistungsgeschäfts;
- b) Feststellung der erbrachten Arbeitsleistungen;
- c) Die bis zum Bilanzstichtag erbrachten Leistungen als Prozentsatz der zu erbringenden Gesamtleistung.

11.3.3. Ermittlung der Erträge aus Dienstleistungsverträgen

Erlöse aus Dienstleistungsverträgen umfassen einerseits den ursprünglich im Vertrag vereinbarten Erlös und andererseits die Zahlungen für Abweichungen im Gesamtwerk, Nachforderungen und Prämien, sofern es wahrscheinlich ist, dass sie zu Erlösen führen; und soweit sie verlässlich ermittelt werden können. Die Erträge aus Dienstleistungsverträgen werden von zukünftigen Ereignissen beeinflusst, deswegen müssen die Erlöse (das Ergebnis) des Gesamtauftrages jährlich bewertet werden.⁴¹⁰ Dies gilt grds. auch für Österreich, aber es muss § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB beachtet werden.

11.3.4. Ermittlung der Aufwendungen aus Dienstleistungsverträgen

Kosten aus Dienstleistungsverträgen umfassen die direkten Kosten des Vertrages, die allgemeinen (gemeinen) Kosten, die dem spezifischen Vertrag zurechenbar sind, sowie sonstige Kosten, die dem Kunden lt. Vertrag gesondert in Rechnung gestellt werden. Unter den Direktkosten eines Fertigungsauftrages zählen u.a. die Fertigungslöhne, Aufwendungen für Fertigungsmaterial, die Abschreibungen der verwendeten Anlagen und Maschinen, Transportkosten und Kosten der Garantieleistungen und Nachforderungen Dritter. Allgemeine Kosten, die mit einem spezifischen Dienstleistungsvertrag verbunden sind, wären u.a. Versicherungsprämien und Kosten für die Ausgestaltung und die technische Unterstützung, die nicht direkt in Zusammenhang mit dem Auftrag stehen. Allgemeine Kosten, die dem Vertrag direkt zugerechnet werden können, werden

⁴⁰⁸ Vgl. SKK 8.34 f.

⁴⁰⁹ Vgl. SKK 8.38.

⁴¹⁰ Vgl. SKK 8.41 f.

in den Vertragskosten ab dem Tag der Auftragserlangung bis zur Erfüllung des Vertrages umfasst.⁴¹¹

Kosten, die einem einzelnen Auftrag nicht zugeordnet werden können, dürfen nicht als Teil von Auftragskosten berücksichtigt werden. Zu den unzurechenbaren Kosten gehören Marketing- und Vertriebskosten, sowie Kosten der allgemeinen Verwaltung oder Forschungs- und Entwicklungskosten, sofern diese vertraglich erstattungsunfähig sind.⁴¹²

Einem Dienstleister können Auftragskosten entstehen, die vertraglich in einer nachfolgenden Berichtsperiode als Aufwendungen zu erfassen wären. Derartige Auftragskosten werden in der Periode, in der sie anfallen als Vermögenswert und nicht als Aufwand, erfasst.⁴¹³

Das UGB enthält keine spezifische Bestimmungen über die Kosten aus Dienstleistungsverträgen, dennoch entsprechen die o.g. Bestimmungen den österreichischen GoB. Explizit ist in § 206 Abs. 3 UGB nur die Berücksichtigung von angemessenen Teilen der Verwaltungs- und Vertriebskosten vorgesehen, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt, für Aufträge, deren Ausführung über zwölf Monate hinausgeht.

11.4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

Für den Ansatz von Zinsen, Erträgen aus der Nutzung von Vermögenswerten der wirtschaftlichen Einheit durch Dritte und Nutzungsentgelten oder Dividenden, siehe die Erörterung der Ansatzkriterien in Abschnitt 11.1.

Die Erträge werden wie folgt erfasst:⁴¹⁴

- a) Zinsen sind entweder nach der linearen Methode oder nach der Methode des effektiven internen Zinssatzes zu erfassen;
- b) Nutzungsentgelte sind in Übereinstimmung mit den Bestimmungen (Rechten und Pflichten) des zugrundeliegenden Vertrages zu erfassen;
- c) Dividenden sind mit der Entstehung des Rechtsanspruches auf Auszahlung zu erfassen

Zinsen werden gemäß den österreichischen GoB, unter Berücksichtigung der Effektivverzinsung, erfasst.⁴¹⁵ Dividenden werden grds. mit Entstehung des Rechtsanspruches erfasst, aber bei einem

⁴¹¹ Vgl. SKK 8.46 – 48 und .50.

⁴¹² Vgl. SKK 8.49.

⁴¹³ Vgl. SKK 8.51.

⁴¹⁴ Vgl. SKK 8.53.

⁴¹⁵ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 75 f.

durchsetzbaren Gewinnverwendungsvorschlag (das empfangende Unternehmen verfügt mittelbar oder unmittelbar über die erforderliche Mehrheit der Stimmen, um einen Ausschüttungsbeschluss herbeizuführen) ist auch eine phasenkongruente Dividendenaktivierung zulässig.⁴¹⁶ Die Nutzungsentgelte sollten auch nach den österreichischen GoB, nach den zugrundeliegenden Vertragsbestimmungen, erfasst werden.

11.5. Ausweis und Angaben

Die Salden aus den unvollendeten Fertigungsaufträgen müssen wie folgt dargestellt werden:⁴¹⁷

- a) Gesamtbetrag der positiven Salden aus den noch offenen Aufträgen wird in einem eigenen Posten im Umlaufvermögen ausgewiesen. Diese Beträge stellen den vom Kunden noch ausstehenden Betrag dar;
- b) Gesamtbetrag der negativen Salden aus den noch offenen Aufträgen, ist in den kurzfristigen Schulden unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ oder unter dem Posten „sonstige Leistungen“, auszuweisen. Diese Beträge stellen passive Abgrenzungsposten dar. Die negative Salden sind Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber seinen Kunden;
- c) Dem Kunden in Rechnung gestellte Beträge, die am Bilanzstichtag noch nicht eingegangen sind, werden als „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ ausgewiesen.

Da die obengenannte Ausweispflicht mit der Methode des Fertigstellungsgrades verbunden sind, kann hier kein Vergleich zu Österreich gezogen werden.

Die GuV muss alle Erträge der Berichtsperiode enthalten.⁴¹⁸

„In den Anhangsangaben des Jahresabschlusses müssen folgende Informationen dargestellt werden:

- (a) Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Ertragserfassung angewandt wurden, sowie die Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades bei Dienstleistungsgeschäften; [...]
- (b) der Betrag jeder bedeutsamen Kategorie von Erträgen, die während der Berichtsperiode erfasst wurden, einschließlich der Erträge, die aus:
 - i) dem Verkauf von Gütern;

⁴¹⁶ Vgl. *Urnik / Urtz* (2011), § 201 UGB, Rz. 60. Gleiches bereits *Fraberger* (1995), S. 98 f.; AFRAC (2007), Rz. 6.

⁴¹⁷ Vgl. SKK 8.54.

⁴¹⁸ Vgl. SKK 8.55.

- ii) der Erbringung von Dienstleistungen;
- iii) Zinsen
- iv) Nutzungsentgelten;
- v) Dividenden;
- vi) Fertigungsaufträgen, stammen.“⁴¹⁹

Das UGB sieht grds. andere Anhangsangaben vor:

- a) Erläuterung der Erträge, die unter dem Posten „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ enthalten sind und erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, soweit sie wesentlich sind;⁴²⁰
- b) Erläuterung der Aufwendungen, die unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ enthalten sind und erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, falls sie wesentlich sind;⁴²¹
- c) Erträge aus der Auflösung von un versteuerten Rücklagen sind in der GuV oder im Anhang, unter Hinweis auf die maßgebliche steuerliche Rechtsgrundlage, anzuführen;⁴²²
- d) Erläuterung von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen, wenn diese keine untergeordnete Bedeutung haben, hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art; dies gilt auch für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen sind;⁴²³
- e) Die angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;⁴²⁴
- f) „die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmbare Märkten [...]“;⁴²⁵
- g) Angabe von Erträgen und Aufwendungen aus Ergebnisabführungsverträgen;⁴²⁶
- h) Angaben über die Erträge bzw. die Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften, die in den Posten „Erträge aus Beteiligungen“ bzw. „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ enthalten sind.⁴²⁷

⁴¹⁹ SKK 8.56.

⁴²⁰ Vgl. § 225 Abs. 3 Satz 2 UGB.

⁴²¹ Vgl. § 225 Abs. 6 Satz 3 UGB.

⁴²² Vgl. § 232 Abs. 4 UGB.

⁴²³ Vgl. § 233 Satz 2 und 3 UGB.

⁴²⁴ Vgl. § 236 Satz 1 UGB.

⁴²⁵ § 237 Z 9 Satz 1 UGB.

⁴²⁶ Vgl. § 238 Z 3 UGB.

⁴²⁷ Vgl. § 238 Z 4 UGB.

11.6. Zusammenfassung

Die vorherigen Abschnitte haben einen Überblick über die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen von Erträgen und bestimmten Aufwendungen, sowie über die dazugehörigen Anhangsangaben gegeben. In diesem Abschnitt wird nochmals auf einige wichtige Bestimmungen des albanischen Gesetzgebers und auf die wichtigsten Unterschiede zwischen den albanischen und österreichischen Rechnungslegungsbestimmungen eingegangen.

Die Erträge werden erstmals angesetzt, wenn einerseits dem Unternehmen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit der künftige wirtschaftliche Nutzen zufließen wird und andererseits, wenn diese Erträge verlässlich bestimmt werden können. Dagegen werden nach UGB nur die Erträge ausgewiesen, die tatsächlich verwirklicht wurden.

Die Erträge aus der Einbringung von Dienstleistungen werden im Ausmaß des Fertigstellungsgrades des Auftrages am Bilanzstichtag angesetzt. Die Ertragsrealisierung nach der Methode des Fertigstellungsgrades ist in Österreich nicht zulässig, deswegen wurde kein Vergleich ausgearbeitet.

Weitere Unterschiede umfassen die bilanzielle Behandlung von Dienstleistungsvereinbarungen, die mehrere Einzelleistungen umfassen und Einzelleistungen die zusammengehören.

Wichtig zu erwähnen ist, dass es weitere Unterschiede bei der Erfassung von Zinsen, Dividenden und Nutzungsentgelte und bei den Anhangsangaben zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen gibt.

12. Zuwendungen und Beihilfen der öffentlichen Hand

12.1. Allgemeines

SKK 10 regelt die Bilanzierung und die Anhangsangaben von Zuwendungen und Beihilfen der öffentlichen Hand (im Weiteren auch als Beihilfe genannt). Dieser Standard wird von allen wirtschaftlichen Einheiten angewandt, die Zuwendungen aus staatlichen oder nichtstaatlichen Stellen, solange diese Stellen keine Aktionäre der wirtschaftlichen Einheit sind, erhalten haben.⁴²⁸

Folgende Fragestellungen werden in diesem Standard nicht behandelt:⁴²⁹

- a) Die Bilanzierung und die Anhangsangaben der Zuwendungen in den Jahresabschluss der Organisationen, die die Zuwendungen betätigen;
- b) Beihilfen, die sich vorteilhaft bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auswirken oder die auf der Grundlage der Einkommensteuerschuld bestimmt oder begrenzt werden (wie z.B. Steuerstundungen, Investitionsteuergutschriften, ermäßigte Einkommensteuersätze).

Das UGB enthält keine spezifischen Bestimmungen über die Bilanzierung von Zuwendungen und Beihilfen, deswegen wird in diesem und in den darauf folgenden Abschnitten kein Vergleich zu Österreich gezogen.

12.2. Ansatz und Bewertung von bestimmten Zuwendungs- und Beihilfear- **ten**

12.2.1. Allgemeines

Eine Zuwendung ist eine Beihilfe der öffentlichen Hand oder einer anderen nicht staatlichen Stelle, die an ein Unternehmen durch Übertragung von Mitteln gewährt wird und die zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen, im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens, dient.⁴³⁰

⁴²⁸ Vgl. SKK 10.4 f.

⁴²⁹ Vgl. SKK 10.6.

⁴³⁰ Vgl. SKK 10.7.

Eine Erfassung von Zuwendungen erfolgt nur dann, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die wirtschaftliche Einheit die mit den Zuwendungen verbundenen Bedingungen erfüllen wird, und dass die Zuwendungen gewährt werden.⁴³¹

Die Bilanzierung einer Zuwendung hängt nicht mit der Art der Gewährung einer Zuwendung zusammen, daher macht es bei der Bilanzierung der Zuwendung keinen Unterschied, ob die Zuwendung als Zahlung oder als Kürzung einer Verpflichtung gegenüber dem Donator empfangen wurde.⁴³²

Mit der Bilanzierung einer Zuwendung werden alle damit verbundenen Eventualschulden und Eventualforderungen nach SKK 6 bilanziert.⁴³³

Die Zuwendungen werden als Erträge und nicht direkt im Eigenkapital erfasst. Diese Erträge sind systematisch wie die Aufwendungen, die sie kompensieren sollen, zu erfassen. Die Gewährung von Zuwendungen für nicht abnutzbare Vermögenswerte kann an Bedingungen geknüpft sein. Diese Zuwendungen werden als Erträge in den Perioden, die das Unternehmen braucht, um die Bedingungen zu erfüllen, erfasst.⁴³⁴

Die Zuwendungen, die als Ausgleich für die in der Vergangenheit entstandenen Aufwendungen oder Verluste oder als sofortige finanzielle Unterstützung erhalten wurden und die von keinen zukünftigen Ausgaben begleitet werden, sind in der Periode, in der die Zuwendungen erhalten wurden, als Ertrag zu erfassen. Derartige Zuwendungen müssen im Jahresabschluss erläutert werden, damit ihre Auswirkungen klar verstanden werden kann.⁴³⁵

12.2.2. Besonderheiten bei nicht monetären Zuwendungen

Eine Zuwendung kann als nicht monetärer Vermögenswert, wie beispielsweise Grund und Boden, zur Verwertung auf das Unternehmen übertragen werden. Unter diesen Umständen sind sowohl die Zuwendung als auch der Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert des nicht monetären Vermögenswertes zu bilanzieren. Kann der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich

⁴³¹ Vgl. SKK 10.9 f.

⁴³² Vgl. SKK 10.11.

⁴³³ Vgl. SKK 10.13.

⁴³⁴ Vgl. SKK 10.13 – 15.

⁴³⁵ Vgl. SKK 10.16.

ermittelt werden, muss die wirtschaftliche Einheit den vorherigen vom Donator verwendeten Buchwert anwenden.⁴³⁶

12.2.3. Besonderheiten bei Zuwendungen für Vermögenswerte

Zuwendungen für Vermögenswerte sind in der Bilanz als passivische Abgrenzungsposten getrennt vom Vermögenswert, der durch diese Zuwendung erworben wurde, darzustellen. Während die planmäßigen Abschreibungen des Vermögenswertes periodisch als Aufwendungen erfasst werden, wird die Zuwendung systematisch (periodisch) von dem passivischen Abgrenzungsposten in den Erträgen der Berichtsperiode, umbucht.⁴³⁷

Die Rückzahlung einer Zuwendung für Vermögenswerte ist durch Verminderung des passivischen Abgrenzungspostens zu korrigieren. Die kumulative zusätzliche Abschreibung, die bei einem Fehlen der Zuwendung erfasst worden wäre, ist sofort als Aufwand zu berücksichtigen.⁴³⁸

12.2.4. Besonderheiten bei erfolgsbezogenen Zuwendungen

Erfolgsbezogene Zuwendungen werden in der GuV entweder getrennt oder unter einem Hauptposten, als Ertrag dargestellt. Die Anhangsangaben der Zuwendungen sind für das richtige Verständnis vom Jahresabschluss notwendig. Die Erträge sind periodisch, wie die Aufwendungen die sie kompensieren sollen, zu erfassen.⁴³⁹

Die Rückzahlung einer erfolgsbezogenen Zuwendung ist zunächst mit dem passivischen Abgrenzungsposten aus der Zuwendung zu verrechnen. Übersteigt die Rückzahlung diesen passivischen Abgrenzungsposten oder ist ein solcher nicht vorhanden, ist die Rückzahlung sofort als Aufwand zu verrechnen.⁴⁴⁰

12.2.5. Besonderheiten bei Beihilfen der öffentlichen Hand

Unter die Beihilfe der öffentlichen Hand fallen u.a. bestimmte Formen von Beihilfen, die sich nicht angemessen bewerten lassen oder bestimmte Geschäfte mit den Donatoren, die von der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können. Auch wenn einige Beihilfearten sich nicht bemessen lassen, sind die Art, der Umfang und die Laufzeit der Beihilfe

⁴³⁶ Vgl. SKK 10.17.

⁴³⁷ Vgl. SKK 10.18.

⁴³⁸ Vgl. SKK 10.23.

⁴³⁹ Vgl. SKK 10.20 f.

⁴⁴⁰ Vgl. SKK 10.24.

anzugeben, damit der Jahresabschluss nicht irreführend ist. Die oben genannten Beihilfearten sind nicht als Zuwendungen zu klassifizieren.⁴⁴¹

Der SKK 10 erkennt die Bereitstellung von Infrastruktur durch Verbesserung des allgemeinen Verkehrs- und Kommunikationsnetzes und die Bereitstellung verbesserter Versorgungsanlagen, die zum Vorteil eines ganzen Gemeinwesens dienen, nicht als Beihilfe an.⁴⁴²

12.3. Ausweis und Angaben

Durch Zuwendungen beschaffene Vermögenswerte werden, wie andere Vermögenswerte derselben Art, auch ausgewiesen. Der Teil der Zuwendungen, der mit den betrieblichen Aufwendungen verbunden ist und noch nicht als Erträge erfasst wurde, ist als eigener passiver Posten auszuweisen.⁴⁴³

Die Erträge bzw. Aufwendungen, die mit Zuwendungen verbunden sind, werden unter den Posten „sonstige betriebliche Erlöse“ oder „sonstige betriebliche Aufwendungen“ ausgewiesen.⁴⁴⁴

Im Anhang müssen folgende Angaben über die Zuwendungen und Beihilfen erfolgen:⁴⁴⁵

- a) Die auf Zuwendungen und auf Beihilfen angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, sowie die im Jahresabschluss angewandten Darstellungsmethoden;
- b) Art und Umfang der erfassten Zuwendungen und eine allgemeine Erklärung für die anderen Formen von Beihilfen, von denen das Unternehmen unmittelbar begünstigt wurde;
- c) Unerfüllte Bedingungen und Eventualschulden, die im Zusammenhang mit den erfassten Beihilfen stehen;
- d) Eventualschulden, die im Zusammenhang mit den erfassten Zuwendungen stehen;
- e) Betrag der zurückbezahlten oder der rückzahlbaren Zuwendungen während der Berichtsperiode;
- f) Art, Umfang und Laufzeit der Beihilfen, die nicht als Zuwendungen zu klassifizieren sind.

⁴⁴¹ Vgl. SKK 10.25.

⁴⁴² Vgl. SKK 10.26.

⁴⁴³ Vgl. SKK 10.27.

⁴⁴⁴ Vgl. SKK 10.28.

⁴⁴⁵ Vgl. SKK 10.29.

12.4. Zusammenfassung

Da das UGB keine expliziten Bestimmungen über die Zuwendungen und sonstigen Beihilfen enthält, wurde kein Vergleich der Bestimmungen zwischen den beiden Ländern ausgearbeitet.

Eine Erfassung von Zuwendungen erfolgt nur dann, wenn angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die wirtschaftliche Einheit, die mit den Zuwendungen verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden.

Die Zuwendungen werden als Erträge und nicht direkt im Eigenkapital erfasst. Diese Erträge sind systematisch, wie die Aufwendungen die sie kompensieren sollen, zu erfassen.

Eine Zuwendung kann als nicht monetärer Vermögenswert übertragen werden. In diesem Fall sind sowohl die Zuwendung, als auch der Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert des nicht monetären Vermögenswertes, zu bilanzieren.

Zuwendungen für Vermögenswerte sind in der Bilanz als passivische Abgrenzungsposten getrennt vom Vermögenswert, der durch diese Zuwendung erworben wurde, darzustellen.

Die Rückzahlung einer Zuwendung für Vermögenswerte ist durch Verminderung des passivischen Abgrenzungspostens zu korrigieren.

Die erfolgsbezogenen Zuwendungen werden als Ertrag dargestellt, entweder getrennt oder unter einem Hauptposten. Die Erträge sind periodisch, wie die Aufwendungen die sie kompensieren sollen, zu erfassen.

Die Rückzahlung einer erfolgsbezogenen Zuwendung ist zunächst mit dem passivischen Abgrenzungsposten aus der Zuwendung zu verrechnen. Übersteigt die Rückzahlung den passivischen Abgrenzungsposten oder ist kein solcher vorhanden, ist die Rückzahlung sofort als Aufwand zu verrechnen.

13. Ertragsteuern

13.1. Ansatz

13.1.1. Allgemeines

Der SKK 11 regelt die Bilanzierung und die Anhangsangaben der Ertragsteuern. Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung zur Anwendung dieses Standards, aber diejenigen wirtschaftlichen Einheiten, die sich für die Anwendung des SKK 11 entscheiden, müssen diesen stetig auch in den Folgeperioden anwenden. Dieser Standard behandelt nicht die Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand und die investitionsabhängigen Steuergutschriften. Folglich regelt SKK 11 auch nicht die Bilanzierung von temporären Differenzen, die aus solchen öffentlichen Zuwendungen oder investitionsabhängigen Steuergutschriften, resultieren.⁴⁴⁶

Unter Ertragsteuern werden alle in- und ausländischen Steuern, auf Grundlage der steuerpflichtigen Einkommen (inkl. Quellensteuern), verstanden.⁴⁴⁷

Der Steuerwert eines aktiven Vermögenswertes ist der Betrag, der für steuerliche Zwecke vom zu versteuernden wirtschaftlichen Nutzen abgezogen werden kann, der einer wirtschaftlichen Einheit bei Realisierung des Buchwertes des Vermögenswertes zufließen wird. Ist dieser wirtschaftliche Nutzen nicht zu versteuern, ist der Steuerwert des aktiven Vermögenswertes gleich seinem Buchwert.⁴⁴⁸

„Der Steuerwert einer Schuld ist deren Buchwert abzüglich aller Beträge, die für steuerliche Zwecke hinsichtlich dieser Schuld in zukünftigen Perioden abzugsfähig sind. Im Falle von im Voraus gezahlten Erlösen ist der Steuerwert der Schuld ihr Buchwert abzüglich der Beträge aus diesen Erlösen, die in Folgeperioden nicht besteuert werden.“⁴⁴⁹

Die Ermittlung des Steuerwertes für steuerrechtliche Zwecke ist in Österreich Inhalt des Ertragsteuergesetzes, deswegen ist dieser Punkt nicht Gegenstand dieser Ausarbeitung.

Wenn der Steuerwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld nicht unmittelbar erkennbar ist, sollte der folgende Grundsatz angewendet werden: „Die wirtschaftliche Einheit hat, mit wenigen festgelegten Ausnahmen, eine latente Steuerschuld (einen latenten Steueranspruch) dann anzuset-

⁴⁴⁶ Vgl. SKK 11.4 und .6.

⁴⁴⁷ Vgl. SKK 11.5.

⁴⁴⁸ Vgl. SKK 11.9.

⁴⁴⁹ SKK 11.10.

zen, wenn die Realisierung oder die Erfüllung des Buchwertes des Vermögenswertes oder der Schuld zu zukünftigen höheren (niedrigeren) Steuerzahlungen führen würde, als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte.“⁴⁵⁰ Aus diesem Grundsatz ist erkennbar, dass der albanische Gesetzgeber eine steuerliche Abgrenzung für alle zu versteuernden temporären Differenzen, also quasi-permanente und zeitlich begrenzte steuerliche Differenzen. Das UGB sieht grds. nur eine Steuerabgrenzung von zeitlich begrenzten Differenzen vor. Die Abgrenzung von quasi-permanenten Differenzen wird in der österreichischen Literatur unterschiedlich aufgefasst.⁴⁵¹

13.1.2. Ansatz der tatsächlichen Steuerschulden und -ansprüche

Der noch ausstehende (unbezahlte) Teil der tatsächlichen Ertragsteuern für die laufenden und früheren Berichtsperioden ist als Schuld anzusetzen. Falls der bereits entrichtete Betrag der laufenden und früheren Berichtsperioden den für diese Perioden geschuldeten Betrag übersteigt, ist der Unterschiedsbetrag als Vermögenswert anzusetzen.⁴⁵²

13.1.3. Ansatz der latenten Steuerschulden und -ansprüche

Für alle zu versteuernden temporären Differenzen ist eine latente Steuerschuld zu bilanzieren, mit Ausnahme der folgenden Fälle:⁴⁵³

- a) Die latente Steuerschuld erwächst aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes;
- b) Die latente Steuerschuld erwächst aus einem Geschäfts- und Firmenwert, dessen Abschreibung steuerlich nicht absetzbar ist;
- c) Die latente Steuerschuld erwächst aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der:
 - i) kein Unternehmenszusammenschluss ist;
 - ii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle noch das steuerrechtliche Periodenergebnis beeinflusst.

⁴⁵⁰ SKK 11.12.

⁴⁵¹ Vgl. Tichy (1994), S. 321; Auer (2000), S. 190; Kofler / Kofler (2001), § 198 Abs. 9 und Abs. 10 HGB, Tz. 9; Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 131. Zu den unterschiedlichen Ansichten über die Abgrenzung von quasi-permanenten Differenzen wird hier auf Nowotny (2011), § 198 UGB, Rz. 171, und die dort weiterführenden Werke verwiesen.

⁴⁵² Vgl. SKK 11.14.

⁴⁵³ Vgl. SKK 11.15.

§ 198 Abs. 9 UGB sieht grds. eine Passivierungspflicht der passiven latenten Steuern vor, mit Ausnahme von den Fällen, in denen eine unversteuerte Rücklage bereits gebildet wurde.

Bestimmte SKK gestatten oder verlangen die Bilanzierung von bestimmten Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert oder deren Neubewertung. Die Neubewertung oder die Anpassung eines Vermögenswertes beeinflusst nicht das steuerliche Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung. In Folge dessen wird der Steuerwert des Vermögenswertes nicht berichtigt. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwertes zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen; und die für steuerliche Zwecke abzugsfähige Abschreibung wird von der bilanziellen Abschreibung abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines neubewerteten Vermögenswertes und seinem Steuerwert ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch.⁴⁵⁴ Das UGB sieht keine Bilanzierung von Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert oder deren Neubewertung vor, deswegen kann nach UGB keine Abgrenzung vorgenommen werden.⁴⁵⁵

Ein latenter Steueranspruch ist grds. für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Ausmaß zu erfassen, in der es wahrscheinlich ist, dass ein steuerliches Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann. Das Ansatzverbot bei latenten Steuerschulden ist hier sinngemäß anzuwenden.⁴⁵⁶ Gemäß § 198 Abs. 10 UGB dürfen aktive, latente Steuern gebildet werden, wenn sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht (Aktivierungswahlrecht). Wird von diesem Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht, besteht gemäß § 226 Abs. 2 UGB eine Ausschüttungssperre.

13.2. Bewertung der tatsächlichen und der latenten Steuern

Tatsächliche kurzfristige Ertragsteuerschulden bzw. Ertragsteueransprüche, die vergangene und laufende Berichtsperioden betreffen, werden mit dem Betrag bewertet, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden bzw. eine Erstattung von den Steuerbehörden erwartet wird basierend auf Steuersätzen und steuerliche Bestimmungen, die am Bilanzstichtag gelten.⁴⁵⁷

Eine wirtschaftliche Einheit darf tatsächliche Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden nur dann saldieren, wenn sie ein gesetzlich vorgeschriebenes Recht hat, die bilan-

⁴⁵⁴ Vgl. SKK 11.19.

⁴⁵⁵ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 132.

⁴⁵⁶ Vgl. SKK 11.21.

⁴⁵⁷ Vgl. SKK 11.24.

zierten Beträge gegeneinander aufzurechnen und beabsichtigt, entweder den Nettobetrag zu zahlen oder gleichzeitig mit der Realisierung eines Vermögenswertes auch Schuld abzulösen.⁴⁵⁸

Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden werden mit den Steuersätzen bewertet, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze und die steuerlichen Bestimmungen verwendet, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind. Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche spiegelt die Art und Weise wider, wie ein Unternehmen zum Bilanzstichtag erwartet, den Buchwert der Vermögenswerte zu realisieren oder die Schulden zu erfüllen.⁴⁵⁹

Das UGB regelt die anzuwendenden Steuersätze nicht ausdrücklich, aber auch in Österreich werden grds. die künftigen Steuersätze, die für das steuerliche Ergebnis in den Perioden erwartet werden, in denen die Unterschiede zwischen der unternehmensrechtlichen und dem steuerrechtlichen Bilanz voraussichtlich ausgleichen werden, verwendet.⁴⁶⁰

Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden werden nicht abgezinst.⁴⁶¹

Der Buchwert eines latenten Steueranspruches ist zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen. Der Buchwert eines latenten Steueranspruches muss vermindert werden, wenn es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ein ausreichendes steuerliches Ergebnis zur Verfügung stehen wird, um den latenten Steueranspruch, gegen zu verwenden. Alle derartigen Minderungen sind in dem Umfang wieder aufzuheben, in dem es wahrscheinlich wird, dass ein ausreichendes steuerliches Ergebnis zur Verfügung stehen wird.⁴⁶² Das UGB sieht keine explizite Bestimmung darüber vor, aber implizit könnte eine Überprüfung des Ansatzes von latenten Steueransprüchen von den GoB abgeleitet werden.⁴⁶³

Tatsächliche und latente Steuern werden in der GuV als Erträge oder Aufwendungen erfasst und sind in das Periodenergebnis einzubeziehen, es sei denn, die Steuern stammen aus einem Geschäftsvorfall, der in der gleichen oder einer anderen Periode, unmittelbar im Eigenkapital ange-

⁴⁵⁸ Vgl. SKK 11.34.

⁴⁵⁹ Vgl. SKK 11.25 und .27.

⁴⁶⁰ Vgl. Nowotny (2011), § 198 UGB, Rz. 177. Gleiches bereits KFS / RL 15 (2000), Punkt 1.4.2; *Deutsch / Rohatschek* (2010), S. 106 f.

⁴⁶¹ Vgl. SKK 11.29.

⁴⁶² Vgl. SKK 11.30.

⁴⁶³ Vgl. *Auer* (2000), S. 197.

setzt wird oder aus einem Unternehmenszusammenschluss.⁴⁶⁴ Gemäß UGB ist eine direkte Erfassung der latenten Steuern im Eigenkapital nicht vorgesehen.⁴⁶⁵

13.3. Ausweis und Angaben

Die tatsächlichen Steuererstattungsansprüche bzw. die tatsächliche Steuerschulden werden jeweils als Teil des sonstigen Umlaufvermögens bzw. der sonstigen kurzfristigen Schulden ausgewiesen. Die latenten Steuerschulden und -ansprüche werden unter den in den verbindlichen Formblättern vorgesehenen Posten ausgewiesen. Der Steueraufwand bzw. -ertrag, der mit der gewöhnlichen Tätigkeit verbunden ist, ist in der GuV gesondert auszuweisen.⁴⁶⁶ Nach dem UGB werden die tatsächlichen Steuerschulden und Steueransprüchen gesondert unter den Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ bzw. „sonstige Forderungen“ ausgewiesen. Gemäß § 198 Abs. 9 und Abs. 10 UGB ist für die passiven, latenten Steuern eine Rückstellung zu bilden und gesondert auszuweisen und die aktiven, latenten Steuern dürfen gesondert als Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden.

Die Hauptbestandteile des Steueraufwandes bzw. -ertrages sind im Anhang getrennt anzugeben. Zu den Hauptbestandteilen des Steueraufwandes bzw. -ertrages zählen der tatsächliche Ertragsteueraufwand bzw. -ertrag und der Betrag des latenten Steueraufwandes bzw. -ertrages, der auf das Entstehen bzw. und die Umkehrung temporärer Differenzen zurückzuführen ist.⁴⁶⁷

Folgendes muss im Anhang getrennt angegeben werden:⁴⁶⁸

- a) Gesamtbetrag der tatsächlichen und latenten Steuern, die mit Posten verbunden sind, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden;
- b) Eine Erläuterung der Relation zwischen Steueraufwand bzw. -ertrag und dem bilanziellen Periodenergebnis, alternativ in einer oder in beiden folgenden Formen:
 - i) Eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand bzw. -ertrag und dem Produkt aus dem bilanziellen Periodenergebnis und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei auch die Basis anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird;

⁴⁶⁴ Vgl. SKK 11.31.

⁴⁶⁵ Vgl. Auer (2000), S. 196.

⁴⁶⁶ Vgl. SKK 11.36 f.

⁴⁶⁷ Vgl. SKK 11.38 f.

⁴⁶⁸ Vgl. SKK 11.40.

- ii) Eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei ebenfalls die Basis anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird;
- c) Eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes im Vergleich zu der vorherigen Berichtsperiode.

Das UGB sieht folgende Anhangsangaben vor:

- a) Betrag der passiven, latenten Steuern, wenn er in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen ist;⁴⁶⁹
- b) „die Auswirkung der Veränderung der un versteuerten Rücklagen auf dem Posten „Steuern von Einkommen und von Ertrag“ des Geschäftsjahres“⁴⁷⁰;
- c) „in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten“⁴⁷¹;
- d) Betrag der aktiven, latenten Steuern, wenn er in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen wurde;⁴⁷²
- e) „Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen erheblichen Umfang haben; diese Rückstellungen sind zu erläutern“⁴⁷³.

13.4. Zusammenfassung

Nach der ausführlichen Darstellung der Bilanzierung von tatsächlichen und latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen werden hier nochmals die wichtigsten Bestimmungen und Unterschiede zwischen den beiden Ländern zusammengefasst.

Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung zur Anwendung des SKK 11, aber die Unternehmen, die sich dafür entscheiden, müssen SKK 11 stetig auch in den Folgeperioden anwenden.

In Albanien werden sowohl die zeitlich begrenzte Differenzen, als auch die quasi-permanenten Differenzen steuerlich abgegrenzt. Das UGB sieht grds. nur eine Steuerabgrenzung von zeitlich begrenzten Differenzen vor. Die Abgrenzung von quasi-permanenten Differenzen wird dagegen von der Literatur unterschiedlich aufgefasst

⁴⁶⁹ Vgl. § 198 Abs. 9 UGB.

⁴⁷⁰ § 237 Z 6 lit. a UGB.

⁴⁷¹ § 237 Z 6 lit. b UGB.

⁴⁷² Vgl. § 237 Z 6 lit. c UGB.

⁴⁷³ § 237 Z 7 UGB.

SKK 11 schreibt sowohl eine Aktivierungs- als auch eine Passivierungspflicht für aktive bzw. passive, latente Steuern vor. § 198 Abs. 9 und 10 UGB dagegen schreibt grds. eine Passivierungspflicht für passive, latente Steuern und ein Aktivierungswahlrecht für aktive, latente Steuern vor.

Wichtig zu erwähnen ist die Tatsache, dass in Albanien steuerliche Abgrenzungen auch aufgrund von Neubewertungen und von der Anwendung der *fair value* Methode möglich sind. Im Gegensatz dazu sieht das UGB keine Bilanzierung von Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert oder deren Neubewertung vor; deswegen kann nach UGB keine steuerliche Abgrenzung vorgenommen werden.

Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden werden nicht abgezinst.

SKK 11 sieht u.U. die Erfassung der tatsächlichen und der latenten Steuern direkt im Eigenkapital. Dagegen ist gemäß UGB eine direkte Erfassung der latenten Steuern im Eigenkapital nicht möglich.

Weitere Unterschiede betreffen den Ausweis der tatsächlichen und den latenten Steuern sowie die Anhangsangaben.

14. Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse

14.1. *Erstbewertung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung*

Der SKK 12 regelt die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährung, mit Ausnahme von den Geschäftsvorfällen und Salden, die sich auf Derivaten beziehen (SKK 3).⁴⁷⁴

Das UGB enthält keine spezifischen Bestimmungen über die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährungen. Deshalb wird in diesem und in den nachgehenden Abschnitten kein Vergleich zu Österreich ausgearbeitet.

Geschäftsvorfälle in einer Fremdwährung sind solche Geschäftsvorfälle, die in einer Fremdwährung angegeben sind oder in einer Fremdwährung erfüllt werden, einschließlich der folgenden Geschäftsvorfälle:⁴⁷⁵

- a) Kauf bzw. Verkauf von Waren und Dienstleistungen, deren Preis in einer Fremdwährung angegeben ist;
- b) Aufnahme oder Vergabe eines Kredites bzw. Darlehens, wenn der Wert der Verbindlichkeiten und Forderungen in einer Fremdwährung angegeben ist;
- c) Sonstiger Erwerb oder Veräußerung eines Vermögenswertes und / oder das Eingehen oder Ausgleich einer Schuld, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist.

Die Geschäftsvorfälle in einer Fremdwährung werden erstmalig in *lekë* angesetzt, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs, umgerechnet wird. Der Tag des Geschäftsvorfalles ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den Bestimmungen der SKK ansetzbar ist. Aus praktischen Gründen wird häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles darstellt, wie z.B. der Durchschnittskurs einer Woche oder eines Monats, der für alle Geschäftsvorfälle innerhalb der jeweiligen Zeiträumen verwendet werden kann.⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ Vgl. SKK 12.4.

⁴⁷⁵ Vgl. SKK 12.7.

⁴⁷⁶ Vgl. SKK 12.8 f.

14.2. Bewertung in den Folgejahren

Zu jedem Bilanzstichtag:⁴⁷⁷

- a) sind die monetären Posten, die in Fremdwährung angegeben sind, mit dem Stichtagskurs umzurechnen;
- b) sind nicht monetären Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Fremdwährung bewertet werden, mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen;
- c) sind nicht monetären Posten, die mit dem beizulegenden Zeitwert in Fremdwährung bewertet sind, mit dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes gültig war.

14.3. Behandlung von Umrechnungsdifferenzen

Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Abwicklung oder der Umrechnung von monetären Posten zu einem anderen Kurs als zu dem Kurs, zu dem sie bei dem erstmaligen Ansatz während der Berichtsperiode oder in früheren Berichtsperioden umgerechnet wurden, ergeben, sind in der GuV der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstanden sind.⁴⁷⁸

Eine Umrechnungsdifferenz ergibt sich, wenn bei monetären Posten aus einem Geschäftsvorfall in einer Fremdwährung am Tag des Geschäftsvorfalles und am Tag der Abwicklung unterschiedliche Wechselkurse bestehen. Erfolgt die Abwicklung innerhalb der gleichen Berichtsperiode wie der erstmalige Ansatz, wird die Umrechnungsdifferenz in dieser Periode berücksichtigt. Wird der Geschäftsvorfall in einer späteren Berichtsperiode abgewickelt, so wird die Umrechnungsdifferenz, die in jeder dazwischen liegenden Periode bis zur Periode, in der der Ausgleich erfolgt, durch die Änderungen der Wechselkurse in den jeweiligen Perioden bestimmt.⁴⁷⁹

Wird ein Gewinn oder ein Verlust aus einem nicht monetären Posten direkt im Eigenkapital erfasst, sind auch die Umrechnungsdifferenzen direkt im Eigenkapital zu erfassen. Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten in der GuV erfasst, sind auch die Umrechnungsdifferenzen in der GuV zu erfassen.⁴⁸⁰

⁴⁷⁷ Vgl. SKK 12.10.

⁴⁷⁸ Vgl. SKK 12.12.

⁴⁷⁹ Vgl. SKK 12.13.

⁴⁸⁰ Vgl. SKK 12.14.

14.4. Anhangsangaben

Im Anhang sind folgenden Angaben über die Umrechnungsdifferenzen zu machen:⁴⁸¹

- a) Betrag der Umrechnungsdifferenzen, die in der GuV erfasst sind, mit Ausnahme von Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet werden und die gemäß SKK 3 in der GuV erfasst werden;
- b) Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der als eigener Posten in das Eigenkapital angesetzt wurde, sowie eine Überleitungsrechnung dieser Umrechnungsdifferenz zum Beginn und am Ende der Berichtsperiode.

14.5. Zusammenfassung

Zusammenfassend werden nochmals die wichtigen Bestimmungen des SKK 12 erläutert.

Da das UGB keine explizite Bestimmungen über die Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährung enthält, wurde kein Vergleich der Bestimmungen zwischen den beiden Ländern gearbeitet.

Die Geschäftsvorfälle in Fremdwährung werden erstmalig in *lekë* angesetzt, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs umgerechnet wird.

Zu jedem Bilanzstichtag:

- a) sind die monetären Posten, die in Fremdwährung angegeben sind, mit dem Stichtagskurs umzurechnen;
- b) sind nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Fremdwährung bewertet werden, mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen;
- c) sind nicht monetäre Posten, die mit dem beizulegenden Zeitwert in Fremdwährung bewertet sind, mit dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes gültig war.

Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Abwicklung oder aus der Umrechnung von monetären Posten zu einem anderen Kurs als den gültigen Kassakurs am Tag des Geschäftsvorfalles ergeben, sind in der GuV der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstehen. Wird

⁴⁸¹ Vgl. SKK 12.22.

ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten direkt im Eigenkapital erfasst, sind auch die Umrechnungsdifferenzen direkt im Eigenkapital zu erfassen.

15. Schlussbetrachtung

Die Anwendung der neuen Rechnungslegungsbestimmungen ist nicht nur ein sehr wichtiger Fortschritt Albaniens bei den EU-Beitrittsverhandlungen, sondern auch ein Meilenstein in der Konsolidierung der freien Marktwirtschaft. Die internationale Bedeutung der IAS / IFRS Bilanzierungsstandards, welche versuchen die weltweite Vergleichbarkeit der Abschlüsse zu ermöglichen, wobei auch versucht wird Unterschiede zum US-GAAP zu minimieren, die als Grundlage für die Neuerungen der Gesetzgebung in Albanien gelten, steigert die Wettbewerbsfähigkeit des Landes. Die Umstellung von der alten Bilanzierungspraxis auf die neue war mit drastischen Änderungen verbunden.

In dieser Diplomarbeit wurden die albanischen Bilanzierungsbestimmungen über den Jahresabschluss dargestellt und anschließend ein Vergleich mit den Bestimmungen des österreichischen UGB ausgearbeitet. Aus der Ausarbeitung der Bilanzierungsbestimmungen der beiden Länder wurden zusammenfassend die folgenden Erkenntnisse gewonnen:

Ausländische Investoren sollten sich vor Augen halten, dass die Rechnungslegungspflicht in Albanien von der Gesellschaftsform unabhängig ist. Weiters ist zu beachten, dass es keine größenabhängigen Erleichterungen bezüglich der Bilanzierungsvorschriften für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gibt.

Alle Bilanzierungsprobleme, die nicht explizit von den 14 SKK behandelt werden, werden grds. in Anlehnung an den KKK, die internationalen Bilanzierungsstandards, sowie die internationale Praxis gelöst.

Österreichische Unternehmen haben vieles im Bereich der Grundlagen des Jahresabschlusses zu beachten, die die Zielsetzung und die Bestandteile des Jahresabschlusses, sowie die GoB (u.a. Vorsichtsprinzip, Grundsatz der Bilanzidentität) betreffen.

Wichtig zu erwähnen ist auch die Tatsache, dass gemäß SKK 1 eine Abweichung von der Einzelnorm u.U. möglich ist und dass die Anwendung ungeeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht durch Beschreibungen und Erklärungen richtig gestellt werden kann.

Mit großen Unterschieden ist z.T. im Bereich des Ansatzes und Bewertung, sowie im Bereich der Wertminderung und Wertaufholung von aktiven Vermögenswerten, zu rechnen. Die albanischen SKK schreiben u.a. die Anwendung des *fair values* oder der Neubewertung vor. Weiters kennt

das albanische Rechnungslegungssystem auch das Gebilde der zahlungsmittelgenerierenden Einheit oder des Komponenteansatzes.

Nicht zu unterschätzen sind auch die punktuellen Unterschiede im Ansatz und Bewertung von Rückstellungen und passiven Finanzinstrumenten.

Enorme Unterschiede betreffen den Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen und die bilanzielle Behandlung von Erträgen aus der Erbringung von Dienstleistungen (Methode des Fertigstellungsgrades).

Ausländische Investoren müssen auch die bedeutenden Unterschiede bei der Erfassung der Steuerabgrenzung beachten. Wichtig ist, dass die steuerliche Abgrenzung in Albanien einem Wahlrecht unterliegt. Entscheidet sich ein Unternehmen für die Anwendung des SKK 11, sind seine Bestimmungen verpflichtend. Weiters betreffen wichtige Unterschiede den Umfang der steuerlichen Abgrenzung (temporäre Differenzen) sowie die vorgeschriebene Aktivierungs- und Passivierungspflicht der aktiven bzw. passiven, latenten Steuern.

Weiters ist festzuhalten, dass die Anhangsangaben der beiden Rechnungslegungsgesetze z.T. stark voneinander abweichen und dass die albanischen Bestimmungen detaillierter sind als die Bestimmungen des UGB. Die albanischen SKK regeln auch Bereiche wie die Leasingverhältnisse, die Zuwendungen und die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährungen.

Während der Ausarbeitung der albanischen Bestimmungen fallen einige Bestimmungen in den verschiedenen SKK auf, die entweder einander widersprechen oder keinen praktischen Nutzen haben. Beispielweise besagt SKK 4.13, dass Grundstücke und Bauten, die als zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen umgebucht werden, mit dem Buchwert oder mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen sind. Welcher Wert bei der Umbuchung maßgeblich ist, hängt von der Bewertungsmethode, die das Unternehmen vor der Umbuchung für das Anlagevermögen angewandt hat, ab. Andererseits besagt SKK 5, dass das zur Veräußerung gehaltene Anlagevermögen mit dem niedrigeren Wert aus dem beizulegenden Zeitwert, abzüglich der Verkaufskosten und dem Buchwert, anzusetzen ist. Diese zwei Bestimmungen widersprechen einander. Der SKK 5 regelt die Veräußerung aller Anlagevermögensgegenstände, einschließlich der Veräußerung von Grundstücken und Bauten, ohne einen Verweis oder eine Bemerkung auf die Bestimmung von SKK 4.13 zu machen.

Eine weitere Unstimmigkeit ergibt sich aus dem SKK 5.59, der besagt, dass die abnutzbaren immateriellen Anlagevermögensgegenstände mit der linearen Abschreibungsmethode abgeschrieben werden, es sei denn, eine andere Abschreibungsmethode ist geeigneter, den Verbrauch der zukünftigen erwarteten wirtschaftlichen Nutzen wiederzugeben. Eine zulässige Alternativmethode ist nur eine solche Abschreibungsmethode, deren kumulierte Abschreibung in jeder Periode denselben Betrag wie die kumulierte Abschreibung einer linearen Abschreibungsmethode, ergibt. Diese Bestimmung ist in sich nicht stimmig, da es wenig Sinn macht, eine andere Methode als die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden, wenn die kumulierte Abschreibung in jeder Periode und somit auch der Buchwert, der kumulierten Abschreibung bzw. dem Buchwert bei der Anwendung der linearen Abschreibungsmethode, entsprechen.

Die vorliegende Diplomarbeit soll allen österreichischen Unternehmen, die Interesse an Entwicklung von Geschäftsideen in Albanien haben, als eine Art Handbuch zur besseren Handhabung von albanischen Rechnungslegungsbestimmungen dienen. Der Vergleich sollte die Unterschiede in der Bilanzierung der verschiedenen Geschäftsvorfälle verdeutlichen.

Die vorliegende Ausarbeitung hat sich nur an die Gesetze, Richtlinien und Verordnungen des albanischen Gesetzgebers, die die Rechnungslegungsbestimmungen enthalten, gestützt, ohne Verwendung weiterer Gesetzte, wie z.B. Steuergesetze, Kommentare und Fachbücher in albanischer Sprache. Weitere wissenschaftliche Arbeiten können sich auf weitere Quellen unter stärkerer Berücksichtigung von steuerrechtlichen Bestimmungen stützen, um eine umfassendere Darstellung der Rechnungslegungssysteme in den beiden Ländern zu ermöglichen. Weitere Forschungsmöglichkeiten ergeben sich aus der Darstellung eines Vergleiches der Bestimmungen über die Konzernabschlüsse zwischen den beiden Ländern oder auch in der Darstellung eines Vergleiches unter Verwendung von Beispielen aus der Praxis.

16. Anhänge

16.1. Anhang I – Bilanz

| | <u>AKTIVA</u> | Verweise (Notizen) | Jahr 200X1 | Jahr 200X0 |
|-----------|---|-------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| I | UMLAUFVERMÖGEN | | | |
| 1. | Zahlungsmittel⁴⁸² | | | |
| 2. | Derivate und zu Handelszwecken gehaltenes Finanzvermögen | | | |
| (i) | <i>Derivate</i> | | | |
| (ii) | <i>Zu Handelszwecken gehaltenes Finanzvermögen</i> | | | |
| | Summe 2 | | | |
| 3. | Sonstiges finanzielles Umlaufvermögen | | | |
| (i) | <i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i> | | | |
| (ii) | <i>Sonstige Forderungen</i> | | | |
| (iii) | <i>Sonstige Schuldtitel</i> | | | |
| (iv) | <i>Sonstige Finanzinstrumente</i> | | | |
| | Summe 3 | | | |
| 4. | Vorräte | | | |
| (i) | <i>Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe</i> | | | |
| (ii) | <i>Unfertige Erzeugnisse und Leistungen</i> | | | |
| (iii) | <i>Fertige Erzeugnisse</i> | | | |
| (iv) | <i>Waren</i> | | | |
| (v) | <i>Geleistete Anzahlungen für Lieferungen und Leistungen</i> | | | |
| | Summe 4 | | | |
| 5. | Biologisches Umlaufvermögen | | | |
| 6. | Zur Veräußerung gehaltenes Umlaufvermögen⁴⁸³ | | | |
| 7. | Geleistete Anzahlungen und Rechnungsabgrenzungsposten | | | |
| | SUMME DES UMLAUFVERMÖGENS (I) | | | |

⁴⁸² Darunter sind Kassenbestände und Guthaben bei Kreditinstituten zu verstehen.

⁴⁸³ Es handelt sich um keinen Übersetzungsfehler. Dem albanischen Gesetzgeber könnte ein Schreibfehler unterlaufen sein. Der Posten sollte „Zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen“ heißen.

| | | | | |
|-----------|---|--|--|--|
| II | ANLAGEVERMÖGEN | | | |
| 1. | Finanzanlagen | | | |
| (i) | <i>Anteile an beherrschten Einheiten (nur für KA)</i> | | | |
| (ii) | <i>Beteiligungen⁴⁸⁴</i> | | | |
| (iii) | <i>Wertpapiere des Anlagevermögens</i> | | | |
| (iv) | <i>langfristige Forderungen</i> | | | |
| | Summe 1 | | | |
| 2. | Sachanlagevermögen | | | |
| (i) | <i>Grund und Boden</i> | | | |
| (ii) | <i>Bauten</i> | | | |
| (iii) | <i>Technische Anlagen und Maschinen</i> | | | |
| (iv) | <i>Sonstiges Anlagevermögen</i> | | | |
| | Summe 2 | | | |
| 3. | Biologisches Anlagevermögen | | | |
| 4. | Immaterielles Anlagevermögen | | | |
| (i) | <i>Geschäfts(Firmen)wert</i> | | | |
| (ii) | <i>Entwicklungsaufwendungen</i> | | | |
| (iii) | <i>Sonstiges immaterielles Anlagevermögen</i> | | | |
| | Summe 4 | | | |
| 5. | Noch nicht eingezahltes Grundkapital | | | |
| 6. | Sontiges Anlagevermögen | | | |
| | SUMME DES ANLAGEVERMÖGENS (II) | | | |
| | BILANZSUMME (I+II) | | | |

⁴⁸⁴ Darunter sind Anteile an assoziierte Unternehmen und andere Beteiligungen zu verstehen.

| | <u>PASSIVA</u> | Notizen | Jahr 200X1 | Jahr 200X0 |
|-----------|--|----------------|-----------------------|-----------------------|
| I | KURZFRISTIGE SCHULDEN | | | |
| 1. | Derivate | | | |
| 2. | Darlehen | | | |
| (i) | <i>kurzfristige Darlehen und Schuldverschreibungen</i> | | | |
| (ii) | <i>Rückzahlung von langfristigen Darlehen</i> | | | |
| (iii) | <i>konvertible Anleihen</i> | | | |
| | Summe 2 | | | |
| 3. | Zahlungsverpflichtungen und Anzahlungen | | | |
| (i) | <i>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</i> | | | |
| (ii) | <i>Verbindlichkeiten gegenüber Arbeitnehmern</i> | | | |
| (iii) | <i>Steuerverbindlichkeiten</i> | | | |
| (iv) | <i>Sonstige Verbindlichkeiten</i> | | | |
| (v) | <i>Erhaltene Anzahlungen</i> | | | |
| | Summe 3 | | | |
| 4. | Subventionen und Rechnungsabgrenzungsposten | | | |
| 5. | Kurzfristige Rückstellungen | | | |
| | SUMME DER KURZFRISTIGEN SCHULDEN (I) | | | |
| | | | | |
| II | LANGFRISTIGE SCHULDEN | | | |
| 1. | Langfristige Darlehen | | | |
| (i) | <i>Darlehen, Anleihen und Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing</i> | | | |
| (ii) | <i>Konvertible Anleihen</i> | | | |
| | Summe 1 | | | |
| 2. | Sonstige langfristige Darlehen | | | |
| 3. | Langfristige Rückstellungen | | | |
| 4. | Subventionen und Rechnungsabgrenzungsposten | | | |
| | SUMME DER LANGFRISTIGEN SCHULDEN (II) | | | |
| | SUMME DER GESAMTSCHULDEN | | | |

| | | | | |
|------------|--|--|--|--|
| III | EIGENKAPITAL | | | |
| 1. | Minderheitsanteile (nur für KA) | | | |
| 2. | Kapital der Aktionäre der Muttergesellschaft (nur für KA) | | | |
| 3. | Grundkapital⁴⁸⁵ | | | |
| 4. | Agio | | | |
| 5. | Eigene Anteile (negativ) | | | |
| 6. | Satzungsmäßige Rücklagen | | | |
| 7. | Gesetzliche Rücklagen | | | |
| 8. | Andere Rücklagen | | | |
| 9. | Einbehaltene Gewinne | | | |
| 10. | Jahresgewinn (Jahresverlust) | | | |
| | SUMME DES KAPITALS (III) | | | |
| | | | | |
| | BILANZSUMME (I,II,III) | | | |

⁴⁸⁵ Diese Bezeichnung gilt nur für AG. Alle Gesellschaftsformen die kein Grundkapital haben, sollten eine geeignete Bezeichnung für diese Kategorie des Kapitals verwenden.

16.2. Anhang II – Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren

| GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG NACH DEM UMSATZKOSTENVERFAHREN | | | | |
|---|--|---------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Nr. | Beschreibung der Elemente | Verweise Kontonummer | Geschäftsjahr 200X1 | Geschäftsjahr 200X0 |
| 1. | Umsatzerlöse | | | |
| 2. | Herstellkosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen | | | |
| 3. | Bruttogewinn (Bruttoverlust) (1 - 2) | | | |
| 4. | Vertriebskosten | | | |
| 5. | Verwaltungskosten | | | |
| 6. | Sonstige betriebliche Erträge | | | |
| 7. | Sonstige betriebliche Aufwendungen | | | |
| 8. | Betriebsergebnis | | | |
| 9. | Erträge / Aufwendungen aus kontrollierten Einheiten | | | |
| 10. | Erträge / Aufwendungen aus Beteiligungen | | | |
| 11. | Finanzerträge und Finanzaufwendungen | | | |
| 11.1 | <i>Finanzerträge /-aufwendungen aus sonstigen Finanzanlagevermögen⁴⁸⁶</i> | | | |
| 11.2 | <i>Zinserträge / -aufwendungen⁴⁸⁷</i> | | | |
| 11.3 | <i>Wechselkurserträge / -aufwendungen</i> | | | |
| 11.4 | <i>sonstige Finanzerträge / -aufwendungen</i> | | | |
| 12. | Finanzerfolg (9 + / - 10 + / - 11.1 + / - 11.2 + / - 11.3 + / - 11.4) | | | |
| 13. | Gewinn (Verlust) vor Steuern (8 +/- 12) | | | |
| 14. | Steuern von Einkommen und Ertrag | | | |
| 15. | Jahresgewinn / Jahresverlust (13 - 14) | | | |
| 16. | Elemente des Konzernabschlusses | | | |
| | Jahresgewinnanteil für das Mutterunternehmen | | | |
| | Jahresgewinnanteil für die Minderheitsaktionäre | | | |

⁴⁸⁶ Gewinn / Verlust aus langfristigen finanziellen Investitionen, einschließlich Gewinn / Verlust aus dem Verkauf von langfristigen Finanzanlagen, Erträge aus Zinsen und Dividenden aus langfristigen finanziellen Investitionen, Gewinne / Verluste aus der Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert.

⁴⁸⁷ Zinserträge und Zinsaufwendungen für Darlehen, Anleihen-, Finanzierungsleasingverträgen und anderen Darlehenszinsen.

16.3. Anhang III – Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren

| GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG NACH DEM GESAMTKOSTENVERFAHREN | | | | |
|--|---|-------------------------|------------------------|------------------------|
| Nr. | Beschreibung der Elemente | Verweise Kontonummer | Geschäftsjahr 200X1 | Geschäftsjahr 200X0 |
| 1. | Umsatzerlöse | | | |
| 2. | Sonstige betriebliche Erträge | | | |
| 3. | Bestandsveränderung an den fertigen und unfertigen Erzeugnissen | | | |
| 4. | Aktiviert Eigenleistungen | | | |
| 5. | Materialaufwand | | | |
| 6. | Personalaufwand | | | |
| | - Löhne | | | |
| | - Aufwendungen für Sozial- und Krankenversicherung | | | |
| | - Pensionsaufwendungen | | | |
| 7. | Abschreibungen | | | |
| 8. | sonstige betriebliche Aufwendungen | | | |
| 9. | Gesamtaufwendungen (Summe 5 - 8) | | | |
| 10. | Betreibererfolg (1 + 2 + 4 + / - 3 - 9) | | | |
| 11. | Erträge / Aufwendungen aus kontrollierte Einheiten | | | |
| 12. | Erträge / Aufwendungen aus Beteiligungen | | | |
| 13. | Finanzerträge und Finanzaufwendungen | | | |
| 13.1 | Finanzerträge / -aufwendungen aus sonstigem Finanzanlagevermögen Fußnote | | | |
| 13.2 | Zinserträge / -aufwendungen | | | |
| 13.3 | Wechselkurserträge / -aufwendungen | | | |
| 13.4 | sonstige Finanzerträge / -aufwendungen | | | |
| 14. | Finanzerfolg (11 + / - 12 + / - 13.1 + / - 13.2 + / - 13.3 + / - 13.4) | | | |
| 15. | Gewinn (Verlust) vor Steuern (10 + / - 14) | | | |
| 16. | Steuern von Einkommen und Ertrag | | | |
| 17. | Jahresgewinn / Jahresverlust (15 – 16) | | | |
| 18. | Elemente des Konzernabschlusses | | | |
| | Jahresgewinnanteil für das Mutterunternehmen | | | |
| | Jahresgewinnanteil für die Minderheitsaktionäre | | | |

16.4. Anhang IV – Kapitalflussrechnung nach der direkten Methode

| KAPITALFLUSSRECHNUNG - DIREKTE METHODE | Geschäftsjahr 200X1 | Geschäftsjahr 200X0 |
|---|------------------------|------------------------|
| Cash-Flow aus laufender Geschäftstätigkeit | | |
| Einzahlungen von Kunden | | |
| Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte | | |
| Zahlungsmittel aus der Geschäftstätigkeit | | |
| Gezahlte Zinsen | | |
| Gezahlte Ertragsteuer | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus laufender Geschäftstätigkeit</i> | | |
| | | |
| Cash-flow aus Investitionstätigkeit | | |
| Netto-Auszahlungen für Unternehmensakquisitionen | | |
| Auszahlungen aus Kauf von Sachanlagevermögen | | |
| Einzahlungen aus Verkauf von Vermögenswerten | | |
| Erhaltene Zinsen | | |
| Erhaltene Dividenden | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus Investitionstätigkeit</i> | | |
| | | |
| Cash-Flow aus Finanzierungstätigkeit | | |
| Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen | | |
| Einzahlungen aus langfristigen Darlehen und Ausleihungen | | |
| Auszahlungen aus Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing | | |
| Dividendenauszahlungen | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus Finanzierungstätigkeit</i> | | |
| | | |
| Nettozunahme / Nettoabnahme der Zahlungsmittel | | |
| Zahlungsmittel zu Beginn der Berichtsperiode | | |
| Zahlungsmittel am Ende der Berichtsperiode | | |

16.5. Anhang V – Kapitalflussrechnung nach der indirekten Methode

| KAPITALFLUSSRECHNUNG - INDIREKTE METHODE | Geschäftsjahr 200X1 | Geschäftsjahr 200X0 |
|--|------------------------|------------------------|
| Cash-Flow aus laufender Geschäftstätigkeit | | |
| Gewinn vor Steuern | | |
| berichtigt um: | | |
| Abschreibungen | | |
| Kurswechselverluste | | |
| Erträge aus Kapitalanlagen | | |
| Zinsaufwendungen | | |
| Abnahme / Zunahme der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und der sonstigen Forderungen | | |
| Abnahme / Zunahme der Vorräte | | |
| Abnahme / Zunahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | | |
| <u>das generierte Cash-Flow aus der laufenden Geschäftstätigkeit</u> | | |
| Gezahlte Zinsen | | |
| Gezahlte Ertragsteuer | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus der laufenden Geschäftstätigkeit</i> | | |
| | | |
| Cash-flow aus Investitionstätigkeit | | |
| Netto-Auszahlungen für Unternehmensakquisitionen | | |
| Auszahlungen aus Kauf von Sachanlagevermögen | | |
| Einzahlungen aus Verkauf von Vermögenswerten | | |
| Erhaltene Zinsen | | |
| Erhaltene Dividenden | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus Investitionstätigkeit</i> | | |
| | | |

| | | |
|---|--|--|
| Cash-Flow aus Finanzierungstätigkeit | | |
| Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen | | |
| Einzahlungen aus langfristigen Darlehen und Ausleihungen | | |
| Auszahlungen aus Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing | | |
| Dividendenauszahlungen | | |
| | | |
| <i>Cash-Flow aus Finanzierungstätigkeit</i> | | |
| | | |
| Nettozunahme / Nettoabnahme der Zahlungsmittel | | |
| Zahlungsmittel zu Beginn der Berichtsperiode | | |
| Zahlungsmittel am Ende der Berichtsperiode | | |

16.6. Anhang VI – Eigenkapitalveränderungsrechnung

| | Gezeichnetes Kapital | Agio / Aktienprämie | eigene Aktien / Anteile | gesetzliche und satzungsmäßige Rücklagen | nicht ausgeschütteter Gewinn | Gesamtes Eigenkapital |
|---|----------------------|---------------------|-------------------------|--|------------------------------|-----------------------|
| Eigenkapital zum 31.12.200X0 | X | X | (X) | X | X | X |
| Veränderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden | | | | | (X) | (X) |
| Berichtigtes Eigenkapital | X | X | (X) | X | X | X |
| Bilanzgewinn (-verlust) aus der GuV | | | | | X | X |
| Dividendenauszahlungen | | | | | (X) | (X) |
| Zunahme der Kapitalrücklage | | | | X | (X) | - |
| Ausgabe von Aktien (Kapitalerhöhung) | X | X | | | | X |
| Eigenkapital zum 31.12.200X1 | X | X | (X) | X | X | X |
| Bilanzgewinn (-verlust) aus der GuV | | | | | X | X |
| Dividendenauszahlungen | | | | | (X) | (X) |
| Ausgabe von Aktien (Kapitalerhöhung) | X | X | | | | X |
| | | | | | | |
| Zurückgekaufte eigene Aktien / Anteile | | | (X) | | | (X) |
| Eigenkapital zum 31.12.200X2 | X | X | (X) | X | X | X |

Quellenverzeichnis

Literatur

Altenburger, Otto A. (1993): Kommentar zum Rechnungslegungsgesetz, Buchführung und Jahresabschluß (§§ 189 bis 243 HGB mit Übergangsbestimmungen), Wien 1993

Auer, Kurt V. (2000): IAS versus HGB, Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluss, 2. Auflage, Wien 2000

Bergmann, Sebastian (2011): Kommentierung zu § 231 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Bertl, Romuald / *Deutsch-Goldoni*, Eva / *Hirschler*, Klaus (2011): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 7. Auflage, Wien 2011

Bertl, Romuald / *Fraberger*, Friedrich (1994a): Going-Concern-Prinzip, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, 4. Jg. (1994), S. 123 – 124

Bertl, Romuald / *Fraberger*, Friedrich (1994b): Bewertungstätigkeit, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, 4. Jg. (1994), S. 155 – 156

Bertl, Romuald / *Fraberger*, Friedrich (1996): Anschaffungskosten, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, 6. Jg. (1996), S. 207 – 209

Binder, Josef / *Kubat*, Renate (2004): Abschreibungen, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Band I, hrsg. Romuald Bertl / Dieter Mandl, Wien 1999 – 2011

Butollo, Beate / *Schmidt-Karall*, Mirjam / *Prachner*, Gerhard (2006): IFRS/IAS – US GAAP – HGB, Rechnungslegung im Vergleich, 2. Auflage, Wien 2006

Christian, Dieter / *Schiebel*, Alexander (2010): Kommentierung zu § 237a UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Deutsch, Eva / *Rohatschek*, Roman (2010): Sonderfragen der Bilanzierung, 3. Auflage, Wien 2010

Eberhartinger, Eva (2000): Abzinsung von Verlustvorsorgen im Handels- und Steuerrecht, in: Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2000, S. 183 – 198

Eberhartinger, Eva / Plassak, Angelika (2010): Kommentierung zu § 208 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Egger, Anton (1999): Kommentierung zu § 207 Abs. 1 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 / 2001

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2010): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band I, Der Einzelabschluss Erstellung und Analyse, 13. Auflage, Wien 2010

Fattinger, Stefan (2005): Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Band I, hrsg. Romuald Bertl / Dieter Mandl, Wien 1999 – 2011

Fellinger, Michaela / Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 207 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Fraberger, Friedrich (1995): Die zeitkongruente Aktivierung von Dividendenansprüchen, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, 5. Jg. (1995), S. 98 – 102

Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael (2010): Teilkomentierung zu § 201 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael / Walter-Gruber, Christina (2010): Kommentierung zu § 195 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael / Walter-Gruber, Christina (2010): Kommentierung zu § 222 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Fritz-Schmied, Gudrun (2000): Kommentierung zu § 204 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Fuchs, Harald (2008): Goodwill Accounting nach IFRS und Bilanzsteuerrecht, Wien 2008

Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea (1998): Kommentierung zu § 201 Abs. 2 Z 1 HGB, § 201 Abs. 2 letzter Satz HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Geist, Reinhard (1997): Kommentierung zu § 189 HGB, in: Kommentar zum HGB, Handelsgesetzbuch mit Firmenbuchgesetz und Handelsmaklerrecht, hrsg. von Peter Jabornegg, Wien 1997

Gelter, Martin / Nowotny, Christian (2005): Ermessensfragen der Abschreibungsermittlung (IFRS / HGB) – Verantwortung des Bilanzerstellers, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2005, S. 77 – 104

Groh, Manfred (1976): Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft, 53. 6. Jg. (1976), S. 32 – 42

Grünberger, Herbert (2004): Bewertung der Passivposten, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Band I, hrsg. Romuald Bertl / Dieter Mandl, Wien 1999 / 2011

Grünberger, Herbert (2009): Grundzüge der Bilanzierung, Wien, 2009

Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried Maria / Schaffer, Thomas (2010): Kommentierung zu § 200 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried Maria / Schaffer, Thomas (2010): Kommentierung zu § 224 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried Maria / Schaffer, Thomas (2010): Kommentierung zu § 231 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Hofians, Robert (1992): Immaterielle Werte im Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992

Hofians, Robert (2011): Kommentierung zu § 223 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Hofians, Robert (2011): Kommentierung zu § 224 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Hübner-Schwarzinger, Petra / Konezny, Gerd (2010): Kommentierung zu § 229 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Hueber, Edmund / Kofler, Herbert (1998): Kommentierung zu § 203 Abs. 2 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Janschek, Otto / Jung, Maximilian † (2010): Kommentierung zu § 204 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Kofler, Herbert (1998): Kommentierung zu § 203 Abs. 3 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Kofler, Herbert / Kofler, Georg (2001): Kommentierung zu § 198 Abs 9 und 10 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 / 2001

Konezny, Gerd (2010): Kommentierung zu § 198 Abs. 8 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Köglberger, Walter (1998): Kommentierung zu § 224 Abs. 1 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Krejci, Heinz (2008): Unternehmensrecht, mit Wertpapierrecht von j. Aicher / F. Schumacher, 4. Auflage, Wien 2008

Leitner, Thomas / Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 211 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 195 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 198 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Pernsteiner, Helmut (2000): Kommentierung zu § 226 Abs. 5 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Pichler, Thomas (1999): Abzinsung von Rückstellungen, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft, 17. Jg. (1999), S 432 – 433

Platzer, Walter (1999): Kommentierung zu § 203 Abs. 5 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Rohatschek, Roman (2005): Abschreibungsprinzipien nach HGB und IFSR, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2005, S. 61 – 76

Rohatschek, Roman (2011): Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Band I, hrsg. Romuald Bertl / Dieter Mandl, Wien 1999 – 2011

Schauer, Reinbert (1999): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und Rechnungslegungsgesetz, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Band I, hrsg. von Romuald Bertl / Dieter Mandl, Wien 1999 – 2011

Seicht, Gerhard (2002): Buchführung, Jahresabschluß und Steuern, Handbuch für Studierende und Praktiker, 12. Auflage, Wien 2002

Tichy, Georg (1994): Latente Steuer im Einzelabschluß, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, 4. Jg. (1994), S. 320 – 323

Urnik, Susane (1999): Kommentierung zu § 208 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Band I, 3. Auflage, hrsg. von Herbert Kofler et al., Wien 1998 – 2001

Urnik, Susane / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Urnik, Susane / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Urnik, Susane / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 204 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Urnik, Susane / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 208 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II Rechnungslegung, 3. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Gesetze

Ligji Nr. 9228 „Për Kontabilitetin dhe Pasqyrat Financiare“ të ndryshuar, datë 29.04.2004, kundgemacht im BGBl. Nr. 35 auf Seite 2712

Verordnungen und Richtlinien

Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum „Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB)“, Juli 2010 (IWP / RL 1 (2010))

Vendimi Nr. 783, „Për Përcaktimin e Standardeve dhe të Rregullave Kontabël“, datë 22.11.2006, kundgemacht im BGBl. Nr. 137 auf Seite 5371

Vendim Nr. 742 „Për Kriteret e Përzgjedhjes së Njësive Ekonomike, që duhet të zbatojnë Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit“, datë 07.11.2007, kundgemacht im BGBl. Nr. 154 auf Seite 4501

Fachgutachten und Stellungnahmen

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (2007): Stellungnahme „Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung“, Dezember 2007 (AFRAC (2007))

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (2009a): Stellungnahme „Anhangsangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gemäß §§ 237 Z 8b und 266 Z 2b UGB“, September 2009 (AFRAC (2009a))

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (2009b): Stellungnahme „Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“, September 2009 (AFRAC (2009b))

Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2000): Stellungnahme „Steuerabgrenzung im Einzelabschluss und im Konzernabschluss“, April 2000 (KFS / RL 15 (2000))

Internetquellen

<http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements/search-the-agreements-database?lang=en&command=details&id=297&lang=en&aid=2006040&doclang=en>, Stand: 4.3.2012

<http://www.keshilliministrave.al/?fq=brenda&m=news&lid=10893&gj=gj2>, Stand: 4.3.2012

http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=290860&DstID=0&BrID=49, Stand: 15.10.2011

Abstract

Die Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards ist bereits mit der IAS-Verordnung des Jahres 2002 im gesamten EU Raum ersichtlich. Nicht zuletzt wird die Bedeutung der IAS / IFRS Standards auch durch das Konvergenzprojekt mit dem US-GAAP verstärkt. Die komplette Neuerung des Rechnungslegungsgesetzes in Albanien ist nicht nur ein weiterer Fortschritt bei den EU-Beitrittsverhandlungen sondern zeigt auch, dass die Rechnungslegungspraxis sich verstärkt an den „einheitlichen“ internationalen Rechnungslegungsstandards orientiert.

Këshilli Kombëtar i Kontabilitetit (das albanische (nationale) Bilanzierungskomitee) hat in den letzten Jahren 14 nationale Bilanzierungsstandards (SKK) unter besondere Anlehnung an die IAS / IFRS Standards, vorbereitet und aufgestellt. Der wichtigste Ziel eines Jahresabschlusses nach albanischem Recht ist ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows eines Unternehmens zu wiedergeben, was der Zielsetzung der IAS / IFRS entspricht. Das Streben nach der Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens dient v.a. als wesentliche Entscheidungshilfe für den Eigenkapitalgeber. Aus diesem Grund dient der auf Grundlage der SKK aufgestellte Jahresabschluss ausschließlich dem Informationszweck des Jahresabschlusslesers. Der Informationszweck des Jahresabschlusses nach albanischem Recht zieht sich wie ein roter Pfad durch alle Bilanzierungsstandards und –bestimmungen.

Die vorliegende Arbeit soll einen Beitrag zur Vergleichsliteratur zwischen Albanien und Österreich im Bereich der Rechnungslegung leisten. In dieser Diplomarbeit wurden in erster Linien die albanischen Bilanzierungsbestimmungen über den Jahresabschluss dargestellt und anschließend ein Vergleich mit dem Bestimmungen des österreichischen UGB ausgearbeitet. Diese Diplomarbeit erläutert alle wesentlichen Bilanzierungsvorschriften samt Wahlrechte v.a. beim Ansatz und Bewertung aller aktiven und passiven Vermögensgegenstände und versucht auf diese Weise die Unterschiede in den Rechnungslegung der beiden Länder auf alle Bilanzierungsbereiche zu zeigen.

In Abhängigkeit vom anzuwendenden Rechnungslegungsgesetz zeigen sich wesentliche Unterschiede im Bilanzbild eines Unternehmens. Die Unterschiede zwischen den albanischen SKK und UGB erstrecken sich auf nahezu allen Bilanzierungsbereichen und können, abhängig vom bilanzierenden Unternehmen, große Auswirkungen haben.

Der Trend der globalen Vereinheitlichung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird ununterbrochen weitergehen und in einigen Jahren wird sich die europäische und globale Rechnungslegungspraxis an dieselben Bilanzierungsregeln halten. Aber bis dahin muss ein international tätiges Unternehmen ein Spagat zwischen den unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen machen.

Lebenslauf

Angaben zur Person

Vor- / Nachname: Marsela Xhaferaj
Geburtsdatum: 15. Dezember 1984
Geburtsort: Tirana
Staatsbürgerschaft: Albanien
Familienstand: ledig

Schul- und Berufsbildung

ab Oktober 2008 Studium der Rechtswissenschaften (Magisterstudium)
ab Oktober 2004 Studium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre
(Magisterstudium)
2002 – 2004 BG / BRG Frauengasse Baden (Reifeprüfung mit ausgezeichnetem Erfolg)
2000 – 2002 Gymnasium „Sami Frashri“, Tirana Albanien

Berufliche Erfahrung

Ab April 2011 Moser Architekten Ziviltechniker GmbH, Wien – Baumanagement
Juli 2008 Pioneer Investments Austria GmbH, Wien – Ferialpraktikum

Besondere Kenntnisse

Sprachen: Albanisch – Muttersprache
Englisch – ausgezeichnet in Wort und Schrift einschließlich wirtschaftlicher Fachsprache
Deutsch – ausgezeichnet in Wort und Schrift einschließlich wirtschaftlicher Fachsprache
Italienisch – ausgezeichnet in Wort und Schrift einschließlich wirtschaftliche Fachsprache

IT-Kenntnisse: ausgezeichnete Kenntnisse im MS-Office (Word, Excel, Power-Point)
Sehr gute Kenntnisse im ABIS im Bereich der Angebotsprüfung
Grundkenntnisse in SAP

Hobbys

Sportarten: Schwimmen
Basketball (Schulteam)
Volleyball

Interessensgebiete: Gedichte vortragen
Musik
Tanzen

Charaktereigenschaften

aufmerksam
lernfähig
selbstständig
verlässlich
hilfsbereit
organisiert
zielorientiert
pünktlich